ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
CZU: 657.47(478)(043)

ALEXANDRU NEDERIȚA

PROBLEME METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERII

Specialitatea 08.00.12 – Contabilitate; audit; analiză economică

Teză de doctor habilitat în economie

Consultant ştiințific:
Țurcanu Viorel, doctor habilitat în economie, profesor universitar

Autor:
Nederița Alexandru

Chişinău, 2007

C U P R I N S

INTRODUCERE..... 3

CAPITOLUL 1. BAZELE TEORETICE ŞI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERII..... 11
1.1. Delimitări conceptuale privind veniturile şi cheltuielile..... 11
1.2. Probleme aferente recunoaşterii veniturilor şi cheltuielilor..... 28
1.3. Consideraţii privind evaluarea veniturilor şi cheltuielilor..... 41
1.4. Aspecte metodologice generale ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor..... 55

CAPITOLUL 2. ABORDĂRI METODOLOGICE ŞI APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA VENITURILOR ÎNTREPRINDERII..... 65
2.1. Contabilitatea veniturilor din vînzarea bunurilor..... 65
2.2. Contabilitatea veniturilor din prestarea serviciilor..... 78
2.3. Contabilitatea veniturilor din utilizarea activelor întreprinderii de către terţi..... 88
2.4. Contabilitatea altor venituri 97

CAPITOLUL 3. ABORDĂRI METODOLOGICE ŞI APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERII..... 113
3.1. Contabilitatea cheltuielilor aferente bunurilor vîndute 113
3.2. Contabilitatea cheltuielilor din returnarea şi reducerea preţurilor la bunurile vîndute.. 122
3.3. Contabilitatea cheltuielilor privind serviciile prestate..... 133
3.4. Contabilitatea altor cheltuieli..... 142

CAPITOLUL 4. PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERILOR DIN DIFERITE SECTOARE ŞI RAMURI ALE ECONOMIEI NAȚIONALE..... 158
4.1. Particularităţi şi direcţii de perfecţionare ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business 158
4.2. Probleme specifice ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor în întreprinderile de transport auto..... 170
4.3. Unele probleme ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor în companiile de leasing 185
4.4. Aspecte problematice ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de întreprinzător..... 196

SINTEZA REZULTATELOR OBȚINUTE 204
CONCLUZII ŞI RECOMANDĂRI..... 205
BIBLIOGRAFIE..... 214
ADNOTARE..... 232
CUVINTE-CHEIE..... 235
LISTA ABREVIERILOR..... 236
ANEXE 237

INTRODUCERE

Actualitatea temei de cercetare. Integrarea Republicii Moldova în spațiul economic european condiționează necesitatea armonizării contabilității cu Directivele Europene şi Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Aceasta se referă, în special, la contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor care, după metodologia şi mecanismul de realizare, este unul dintre cele mai importante şi dificile sectoare de evidență a oricărei întreprinderi. În cadrul sectorului de evidență nominalizat se formează un şir de indicatori financiari (cifra de afaceri, costul vînzărilor, profitul brut, veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare din diferite tipuri de activități şi evenimente) care servesc drept bază pentru determinarea obligațiilor fiscale, elaborarea bugetelor întreprinderii, luarea deciziilor manageriale şi economice. În exactitatea şi oportunitatea calculului indicatorilor enumerați sînt cointeresate toate categoriile de utilizatori ai rapoartelor financiare.

Informațiile contabile despre venituri şi cheltuieli au o deosebită valoare şi la nivel macroeconomic. Ele contribuie la soluționarea celor mai diverse probleme cum ar fi: crearea unui mediu de afaceri favorabil pentru atragerea investițiilor străine; estimarea performanțelor întreprinderilor în onorarea obligațiilor față de stat şi partenerii de afaceri; dezvoltarea sectorului public prin majorarea veniturilor bugetare datorită colectării impozitelor, taxelor şi altor plăți calculate în baza datelor contabile; monitorizarea şi exercitarea controlului asupra întreprinderilor cu proprietate de stat; combaterea tranzacțiilor ilegale; asigurarea la nivel internațional a comparabilității indicatorilor macroeconomici etc.

Actualmente, lipsesc investigații complexe referitoare la componența, modul de clasificare, recunoaştere, evaluare şi contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor autohtone. De asemenea, nu sînt abordate şi soluționate problemele contabilității veniturilor şi cheltuielilor la întreprinderile micului business, organizațiile de transport auto, în companiile de leasing şi cooperativele de întreprinzător. În plus, baza normativă a contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor autohtone este incompletă şi necesită modernizare în concordanță cu normele şi principiile contabile internaționale. Totodată, în ultimii ani pe plan național şi internațional au intervenit multiple schimbări, care înaintează noi cerințe față de organizarea contabilității şi raportarea financiară, cele mai principale fiind:

- producerea modificărilor esențiale în dezvoltarea economiei de piață (constituirea întreprinderilor cu capital străin, consolidarea relațiilor întreprinderilor autohtone cu partenerii din alte țări, atragerea investițiilor străine etc.) care au contribuit la sporirea necesităților utilizatorilor de informații contabile şi a cerințelor față de calitatea şi volumul acestora;

- aprobarea Planului de Acțiuni Republica Moldova – Uniunea Europeană (UE) şi a altor acte normative, conform cărora legislația națională, inclusiv cea contabilă, trebuie să fie armonizată cu legislația UE;
- elaborarea a 8 IFRS recomandate pentru aplicare în țările-membre ale UE şi care trebuie să fie luate în considerare la elaborarea actelor normative din Republica Moldova, inclusiv a reglementărilor contabile;
- anularea a 5 Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS), care au servit drept bază pentru elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) similare în care sînt specificate unele aspecte ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor;
- elaborarea şi aprobarea de către Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASB) a Cadrului general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare (în continuare – **Cadrul general al IASB**) în redacție nouă, care conține o serie de prevederi noi privind componența, modul de clasificare, recunoaştere şi evaluare a veniturilor şi cheltuielilor;
- revizuirea a 19 IAS şi elaborarea a 12 IAS noi, în care au fost precizate şi completate noțiunile de venituri şi cheltuieli, precum şi modul de reflectare a acestora în rapoartele financiare;
- traducerea oficială a IFRS şi IAS în limba română, în care s-au concretizat, sub aspect terminologic, unele noțiuni contabile, inclusiv cele referitoare la venituri şi cheltuieli.

Circumstanțele expuse mai sus confirmă actualitatea temei investigate şi condiționează necesitatea examinării complexe a problemelor privind contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor şi a perfecționării acesteia în conformitate cu cerințele internaționale şi nivelul actual de dezvoltare economică a întreprinderilor autohtone.

Gradul de studiere a temei de cercetare. Prezenta teză este prima lucrare ştiințifică elaborată în Republica Moldova, în care sub aspect complex sînt abordate problemele teoretico-metodologice şi aplicative ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor la nivel de întreprindere, în funcție de sistemele de evidență şi particularitățile unor sectoare şi ramuri ale economiei naționale. Cercetările anterioare efectuate în acest domeniu de savanții autohtoni se referă doar la unele elemente de venituri şi cheltuieli şi nu pot servi drept bază de modernizare a contabilității elementelor nominalizate în condițiile implementării IFRS în Republica Moldova.

În cadrul cercetării au fost luate în considerare rezultatele investigațiilor ştiințifice ale savanților din alte țări, precum şi prevederile reglementărilor contabile internaționale aprobate de Consiliul Comunității Europene (CCE) şi IASB.

Rezultatele cercetărilor efectuate au un caracter finisat, sînt incluse în unele acte normative şi implementate în practica contabilă a întreprinderilor autohtone.

Scopul tezei constă în aprofundarea bazelor teoretice, dezvoltarea metodologiei contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor şi fundamentarea direcțiilor principale de perfecționare a acesteia în conformitate cu cerințele economiei de piață şi normele internaționale.

Realizarea acestui scop a condiționat următoarele **sarcini** ale cercetării:

- dezvoltarea conceptelor şi principiilor contabile fundamentale aferente veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii;
- delimitarea şi analiza problemelor privind recunoaşterea şi evaluarea elementelor diverse de venituri şi cheltuieli;
- relevarea aspectelor metodologice generale ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor;
- elaborarea metodologiei de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităților ordinare şi evenimentelor extraordinare ale întreprinderii;
- specificarea particularităților şi fundamentarea căilor de modernizare a contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din diferite sectoare şi ramuri ale economiei naționale;
- fundamentarea economică a recomandărilor cu privire la ajustarea veniturilor şi cheltuielilor înregistrate eronat în cursul perioadei de gestiune curente;
- aprecierea consecințelor fiscale ale faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli;
- abordarea problematicii aferente generalizării şi prezentării informațiilor privind veniturile şi cheltuielile în rapoartele financiare ale întreprinderii;
- implementarea recomandărilor privind perfecționarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor la întreprinderile autohtone.

Obiectul cercetării îl constituie fluxurile informaționale aferente veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din diferite sectoare şi ramuri ale economiei naționale. Obiectul cercetării are un caracter multilateral şi include toate etapele exercițiului contabil.

Suportul metodologic şi teoretico-ştiințific al cercetării îl constituie conceptele şi principiile contabile fundamentale, precum şi lucrările savanților de notorietate în domeniul contabilității ca Anthony R., Needles B., Anderson H., Caldwell J., Hendriksen S., Van Breda M., Gray S., Reece J., Baetge I., Rice A., Mathews M., Perera M., Colasse B., Dubrulle L., Perechon C., Raffournier B., Rousse F., Feleagă N., Deaconu A., Duțescu A., Horomnea E., Ionaşcu I., Paraschivescu D., Pântea I., Pop A., Ristea M., Răileanu V., Tabără N., Butîneț F., Cebanova N., Vasilenko Iu., Goriţki N., Nikolaeva S., Novikov D., Novodvorski V., Palii V., Semenihina V., Vereşceaghin S., Bucur V., Frecăuțeanu A., Tuhari T., Țurcanu V. etc.

Complexitatea cercetării faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli a impus şi studierea lucrărilor ştiinţifice ale savanţilor moldoveni în domeniul managementului financiar şi fiscalităţii: Cobzari L., Doga V., Hîncu R., Hrişcev E., Manole T. etc.

Metodologia de investigaţie cuprinde abordări generale şi specifice privind noţiunile, clasificarea, recunoaşterea, evaluarea, fundamentarea documentară, reflectarea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor în registre, conturi contabile şi în rapoarte financiare. Pentru efectuarea cercetărilor s-a utilizat metoda dialectică de cunoaştere a materiei, fenomenelor şi proceselor cu componentele ei – analiza, sinteza, inducţia, deducţia, precum şi metodele inerente disciplinelor economice – observarea, compararea, selectarea, gruparea etc.

Suportul informaţional al tezei îl constituie actele legislative şi normative în domeniul contabilităţii şi fiscalităţii din Republica Moldova şi din alte ţări, datele Biroului Naţional de Statistică, buletinele informative ale Băncii Mondiale, CCE şi IASB.

Noutatea ştiinţifică a tezei vizează următoarele elemente inovaţionale:

- aprofundarea şi dezvoltarea teoretică a noţiunilor de venituri şi cheltuieli;
- fundamentarea unor criterii noi de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor şi a tipurilor de activităţi ale întreprinderii;
- elucidarea şi soluţionarea problemelor aferente recunoaşterii şi evaluării veniturilor şi cheltuielilor, cu identificarea conceptelor şi principiilor contabile fundamentale şi concretizarea modului de aplicare a acestora;
- perfecţionarea modului de elaborare a politicii de contabilitate şi completarea regulilor generale aferente perfectării documentare şi aplicării şi registrelor contabile;
- elaborarea unui nomenclator nou al conturilor de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor;
- fundamentarea necesităţii de modificare a structurii, modului de întocmire şi de prezentare a rapoartelor financiare privind veniturile şi cheltuielile în baza respectării caracteristicilor calitative ale informaţiilor financiare;
- dezvoltarea metodologiei contabilizării veniturilor şi cheltuielilor aferente bunurilor vîndute, serviciilor prestate, activelor transmise în folosinţă terţilor, creanţelor şi datoriilor cu termenul de prescripţie expirat, rezultatelor inventarierii, diferenţelor de sumă, evenimentelor extraordinare, impozitului pe profit şi altor fapte economice;
- determinarea direcţiilor de perfecţionare a contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business, inclusiv prin armonizarea regulilor contabile şi fiscale;
- elucidarea şi soluţionarea problemelor contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor specifice întreprinderilor de transport auto;

- elaborarea unei metodologii noi de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing financiar şi operațional;
- fundamentarea modului de evidență a veniturilor şi cheltuielilor provenite din aplicarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste.

Semnificația teoretică şi valoarea aplicativă a tezei. Argumentările ştiințifice, elaborările metodologice şi instrumentele lor de implementare relevate în teză au importanță teoretică şi caracter aplicativ.

Semnificația teoretică a tezei rezultă din următoarele investigații:

- analiza abordărilor naționale şi internaționale asupra noțiunilor de venituri şi cheltuieli, în baza respectării legăturii cauză şi efect, primarului şi secundarului, şi formularea definițiilor noi ale acestora;
- specificarea şi dezvoltarea conceptelor şi principiilor contabile fundamentale;
- argumentarea economică a unor criterii noi de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor şi a tipurilor de activități ale întreprinderilor;
- generalizarea, completarea şi dezvoltarea criteriilor de recunoaştere şi a condițiilor de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor în concordanță cu cerințele internaționale;
- perfecționarea modului de întocmire a compartimentului privind veniturile şi cheltuielile din cadrul politicii de contabilitate a întreprinderii;
- fundamentarea economică a regulilor de funcționare a conturilor de venituri şi cheltuieli;
- dezvoltarea metodologiei contabilizării elementelor diverse de venituri şi cheltuieli;
- argumentarea şi recomandarea variantelor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business, în funcție de sistemul contabil aplicat.

Valoarea aplicativă a tezei se confirmă prin:

- utilizarea în practică a recomandărilor aferente elaborării şi perfecționării compartimentului privind veniturile şi cheltuielile din cadrul politicii de contabilitate;
- aplicarea documentelor primare, conturilor şi a schemelor de formule contabile pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor din vînzarea bunurilor şi prestarea serviciilor;
- identificarea avantajelor şi limitelor aplicării în practica contabilă a întreprinderilor a metodelor de evaluare curentă a bunurilor vîndute;
- realizarea în practică a modului de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor ocazionate de returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute în condițiile utilizării diferitelor variante de decontare între vînzători şi cumpărători;

- aplicarea recomandărilor privind perfecționarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor provenite din decontarea creanțelor şi datoriilor cu termenul de prescripție expirat, plusurile şi lipsurile de bunuri constatate la inventariere, recuperarea prejudiciului material, sancțiunile pecuniare, facilitățile fiscale, diferențele de sumă şi din alte fapte economice;
- stabilirea componenței şi aplicarea în practica contabilă a nomenclatorului articolelor de venituri şi cheltuieli extraordinare şi schemelor de contabilizare a acestora, cu utilizarea conturilor noi propuse de către autor;
- implementarea modului de evidență a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business în condițiile sistemelor contabile în partidă simplă şi simplificat în partidă dublă;
- utilizarea modului de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor aferente consumului de carburanți, exploatării anvelopelor şi deservirii tehnice a mijloacelor de transport auto;
- aplicarea metodologiei de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing financiar şi operațional;
- implementarea propunerilor privind contabilizarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste şi altor elemente de venituri şi cheltuieli specifice cooperativelor de întreprinzător.

Implementarea practică. Recomandările şi opțiunile autorului privind perfecționarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor au fost utilizate la elaborarea Legii contabilității (în redacție nouă); SNC 1 "Politica de contabilitate", SNC 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business", SNC 17 "Contabilitatea arendei (leasingului)", SNC 18 "Venitul" şi SNC 23 "Cheltuieli privind împrumuturile"; Comentariilor privind aplicarea SNC 1, SNC 18 şi SNC 23; Planului de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor; Indicațiilor metodice „Particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător" şi „Reflectarea în evidența contabilă a legalizării capitalului şi amnistiei fiscale" şi a altor acte normative care au fost publicate în „Monitorul Oficial al Republicii Moldova" şi se aplică în practica contabilă a întreprinderilor autohtone. Implementarea rezultatelor cercetărilor efectuate este confirmată prin certificatul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova.

Materialele investigațiilor sînt utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățămînt cu profil economic, precum şi la cursurile de reciclare a cadrelor contabile.

Aprobarea lucrării. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost prezentate şi aprobate la 12 conferințe şi simpozioane ştiințifice internaționale:

- Simpozionul al III-lea Internațional "Reformele economice: avantaje şi dezavantaje", 16 aprilie, IREI, Chişinău, 2002;
- Simpozionul Internațional de Ştiințe Economice,17–18 mai, Braşov, România, 2002;

- Simpozionul Internațional „Probleme regionale în contextul procesului de globalizare”, 9–8 octombrie, ASEM, Chişinău, 2002;
- Conferința Ştiințifică Internațională „Rolul ştiinței şi învățământului economic în realizarea reformelor economice din Republica Moldova”, 25–26 septembrie, ASEM, Chişinău, 2003;
- Simpozionul Internațional „70 ani ai Universității Agrare de Stat din Moldova”, 7–8 octombrie, UASM, Chişinău, 2003;
- Conferința Ştiințifică Internațională „Ştiința, businessul, societatea: evoluții şi intercolări în condițiile integrării în spațiul economic european”, 12–14 februarie, ASEM, Chişinău, 2004;
- Conferința Ştiințifică Internațională „Racordarea sistemului financiar la exigențele integrării europene”, 1–2 aprilie, ASEM, Chişinău, 2004;
- Conferința Ştiințifică Internațională „Problemele contabilității şi auditului în condițiile globalizării”, 15–16 aprilie, ASEM, Chişinău, 2005;
- Conferința Ştiințifică Internațională „Politici economice de integrare europeană”, 23–24 septembrie, ASEM, Chişinău, 2005;
- Международная научная конференция „Проблемы и перспективы развития сотрудничества между странами Юго-Восточной Европы в рамках организации Черноморского Экономического Сотрудничества”, 26–28 сентября, Албена, Болгария, 2006;
- Conferință Ştiințifică Internațională „Dezvoltarea durabilă a României şi Republicii Moldova în context european şi mondial”, 22–23 septembrie, ASEM, Chişinău, 2006;
- Conferința Ştiințifică Internațională „Creşterea competitivității şi dezvoltarea economiei bazate pe cunoaştere”, 28–29 septembrie, ASEM, Chişinău, 2007.

Scopul şi sarcinile cercetării au determinat următoarea **structură** a lucrării: introducere, patru capitole, sinteza rezultatelor obținute, concluzii şi recomandări, bibliografia cu 281 titluri, adnotarea şi cuvintele-cheie (în limbile română, engleză şi rusă). Teza este expusă în 277 pagini, conținînd 30 tabele, 11 figuri şi 27 anexe.

În **Introducere** este argumentată actualitatea temei, sînt definite scopul, obiectul şi sarcinile cercetării, precum şi noutatea ştiințifică, semnificația teoretică şi valoarea aplicativă a rezultatelor obținute în cadrul investigațiilor.

Capitolul 1 „Bazele teoretice şi metodologice ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii” prezintă o sinteză a abordărilor naționale şi internaționale privind noțiunile de venituri şi cheltuieli şi a criteriilor de clasificare a acestora. În mod deosebit sînt investigate problemele teoretice aferente recunoaşterii şi evaluării elementelor de venituri şi cheltuieli ale întreprinderii, precum şi aspectele metodologice generale ale contabilității elementelor specificate: elaborarea şi perfecționarea politicii de contabilitate, dezvoltarea procedeelor metodei

contabilității aferente fundamentării documentare, aplicării registrelor şi conturilor contabile, generalizării informațiilor privind veniturile şi cheltuielile în rapoartele financiare.

Capitolul 2 „Abordări metodologice şi aplicative privind contabilitatea veniturilor întreprinderii" conține cercetări aprofundate ale aspectelor metodologice şi aplicative privind contabilitatea veniturilor rezultate din vînzarea bunurilor, prestarea serviciilor, utilizarea activelor de către terți, decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat, inventarierea bunurilor, recuperarea prejudiciului material, sancțiunile pecuniare, diferențele de curs valutar şi de sumă favorabile, evenimentele extraordinare, impozitul pe profit şi din alte fapte economice.

Capitolul 3 „Abordări metodologice şi aplicative privind contabilitatea cheltuielilor întreprinderii" tratează problemele contabilității cheltuielilor aferente vînzării şi returnării (reducerii prețurilor) bunurilor, prestării serviciilor, precum şi a cheltuielilor rezultate din decontarea creanțelor compromise, inventarierea bunurilor, sancțiunile pecuniare, diferențele de curs valutar şi de sumă nefavorabile, evenimentele extraordinare, impozitul pe profit şi din alte fapte economice.

Capitolul 4 „Particularitățile contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din diferite sectoare şi ramuri ale economiei naționale" reflectă particularitățile şi direcțiile de perfecționare a contabilității veniturilor şi cheltuielilor specifice întreprinderilor micului business, organizațiilor de transport auto, companiilor de leasing şi cooperativelor de întreprinzător. Sînt examinate detaliat şi profund modul şi criteriile inerente de aplicare a sistemelor contabile în partidă simplă şi simplificat în partidă dublă, precum şi problemele aferente contabilității veniturilor şi cheltuielilor privind consumul de carburanți şi lubrifianți, utilizarea anvelopelor şi acumulatoarelor, contractele de leasing financiar şi operațional, rabaturile (adaosurile) cooperatiste etc.

Concluziile şi recomandările generalizează rezultatele cercetărilor efectuate, cuprind principalele concluzii şi recomandări privind perfecționarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din Republica Moldova.

Publicații. Ideile fundamentale ale tezei sînt publicate în 51 de lucrări cu un volum total de 104,6 c.a., inclusiv o monografie şi 23 articole publicate în reviste şi culegeri de lucrări ştiințifice cu recenzii.

CAPITOLUL 1. BAZELE TEORETICE ŞI METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERII

1.1. Delimitări conceptuale privind veniturile şi cheltuielile

Veniturile şi cheltuielile constituie elemente contabile legate direct de determinarea rezultatului activității economico-financiare (profitului/pierderii) a întreprinderii. Aceste noțiuni sînt caracteristice economiei de piață şi au început să fie aplicate în teoria şi practica contabilă autohtonă o dată cu implementarea actualului sistem contabil.

În cadrul sistemului contabil precedent, care a funcționat în condițiile economiei administrativ-planificate, noțiunile de venituri şi cheltuieli aveau altă componență şi nu influențau în mod direct rezultatul activității întreprinderii. Astfel, în actele normative şi în literatura de specialitate din fosta URSS, veniturile erau caracterizate ca o parte a venitului societății, acumulată de către întreprindere şi utilizată, în mare măsură, pentru necesitățile acesteia [205, p. 194; 154, p. 126], iar cheltuielile – ca consumuri de muncă vie şi materializată pentru fabricarea produselor (efectuarea lucrărilor şi prestarea serviciilor) şi vînzarea acestora [205, p. 436; 78, p. 8].

Totodată, în teoria şi practica contabilă internațională, noțiunile de venituri şi cheltuieli au căpătat o răspîndire largă încă la începutul secolului XX, concomitent cu apariția concepției dinamice, conform căreia rezultatul financiar se determină ca diferența dintre veniturile şi cheltuielile întreprinderii.

Informațiile privind veniturile şi cheltuielile sînt furnizate de către contabilitate, care este influențată de doi factori principali:

- ***identificarea elementelor care corespund definițiilor de venituri şi cheltuieli şi pot fi incluse în componența acestora*;**
- ***clasificarea veniturilor şi cheltuielilor după diferite criterii în scopul obținerii informațiilor necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare şi luarea deciziilor manageriale şi economice.***

Componența şi modul general de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din Republica Moldova sînt reglementate de prevederile Bazelor conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare (în continuare – Bazele conceptuale) [25], SNC 3 «Componența consumurilor şi cheltuielilor» [28], SNC 12 «Contabilitatea impozitului pe venit» [36], SNC 18 «Venitul» [40] şi de alte acte normative prezentate în *anexa 1*.

Conform paragrafului 66(a) din Bazele conceptuale, veniturile reprezintă „creşterea avantajelor economice în decursul perioadei de gestiune sub formă de aflux sau majorare a

activelor, fie diminuarea sau micşorarea datoriilor care conduc la creşterea capitalului, cu excepţia majorărilor din contul contribuţiilor proprietarilor întreprinderii" [25]. O definiţie similară a veniturilor se conţine şi în paragraful 6 din SNC 18 [40].

În paragraful 66(b) Bazele conceptuale cheltuielile sînt definite fie ca „diminuarea avantajelor economice în decursul perioadei contabile sub formă de reflux sau utilizare a activelor, fie ca apariţia datoriilor care conduc la micşorarea capitalului propriu, cu excepţia diminuărilor rezultate din repartizarea veniturilor între proprietarii capitalului propriu" [25]. Această definiţie diferă de noţiunea de cheltuieli cuprinsă în paragraful 5 din SNC 3, potrivit căreia acestea includ toate „cheltuielile şi pierderile perioadei care se scad din venit la calcularea profitului (pierderii) perioadei de gestiune" [28].

Componentele de bază ale noţiunilor de venituri şi cheltuieli cuprinse în reglementările contabile actuale din Republica Moldova sînt prezentate schematic în figura 1.1.

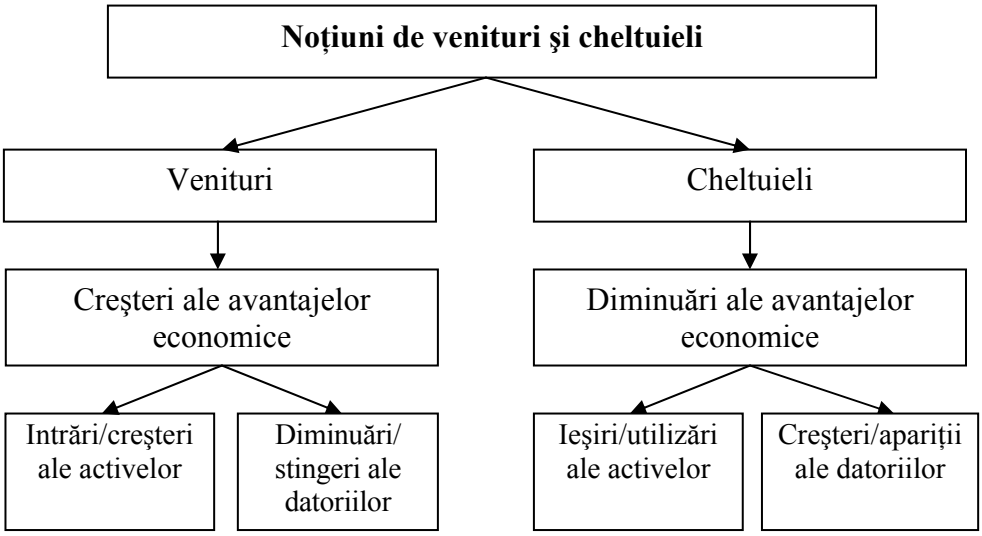

Figura 1.1. Componentele de bază ale noţiunilor de venituri şi cheltuieli*

***Sursa:** Elaborat de autor*

Este de remarcat că SNC 3 nu are un analog în nomenclatorul standardelor internaţionale şi prevede delimitarea cheltuielilor de consumuri care, conform paragrafului 5 din standardul nominalizat, reprezintă "resursele consumate pentru fabricarea produselor şi prestarea serviciilor în scopul obţinerii unui venit" [28]. Spre deosebire de cheltuieli, consumurile se includ în costul produselor fabricate (serviciilor prestate) şi nu se iau în mod direct în calcul la determinarea rezultatului financiar al întreprinderii.

În literatura de specialitate străină, noţiunea de consumuri este tratată într-un mod mai general decît în SNC 3. Astfel, savanţii australieni Mathews M. şi Perera M. consideră că consumurile cuprind „toate resursele utilizate, inclusiv cele aferente procurărilor de active, iar

cheltuielile se referă numai la resursele care, la calcularea profitului perioadei de gestiune, sînt conectate cu veniturile" [159, p. 314].

Cercetătorii americani Anthony R. şi Reece J. afirmă că consumurile apar în momentul procurării de către întreprindere a mărfurilor sau serviciilor şi pot fi înregistrate ca „diminuare a mijloacelor băneşti, apariţie a datoriei, schimb cu alt activ sau o combinare a celor trei procedee anterior enunţate" [71, p. 47].

După părerea noastră, consumurile se deosebesc de cheltuieli prin faptul că acestea se includ în valoarea de intrare (costul efectiv) a activelor procurate (create) şi nu se scad din venituri la calcularea rezultatului financiar al perioadei de gestiune. Transformarea consumurilor în cheltuieli se efectuează pe măsura vînzării bunurilor, prestării serviciilor, calculării amortizării (uzurii) activelor pe termen lung cu destinaţie generală etc.

Definiţiile veniturilor şi cheltuielilor prevăzute în reglementările contabile naţionale actuale au fost formulate la etapa iniţială a reformei contabilităţii care, în Republica Moldova, a derulat în anii 1996–1997, au un caracter general, necesită unele precizări şi completări. Această necesitate derivă şi din faptul, că în normele contabile internaţionale, în literatura de specialitate şi în reglementările contabile din alte ţări noţiunile sus-menţionate sînt interpretate în mod diferit.

Astfel, în Cadrul general al IASB veniturile sînt definite ca creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor, sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decît cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor, iar cheltuielile – ca diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decît cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari [198, p. 48].

În opinia cunoscuţilor savanţi americani Needles B., Anderson H., Caldwell J., veniturile constituie majorări, iar cheltuielile – reduceri ale capitalului propriu care rezultă din activitatea de exploatare a unei întreprinderi [160, p. 32–34]. Un alt cercetător american, Gray S., defineşte veniturile ca afluxuri brute de avantaje economice în cursul perioadei care apar în procesul activităţii curente a întreprinderii şi conduc la majorarea capitalului propriu al acţionarilor, iar cheltuielile – ca diminuări de avantaje economice în cursul perioadei sub formă de ieşiri şi epuizări de active sau apariţii de datorii care conduc la micşorarea capitalului propriu al acţionarilor [128, p. 86].

Economistul-contabil Nobes Ch. din SUA consideră că veniturile reprezintă „încasările băneşti aferente perioadei examinate" [170, p. 173], iar cheltuielile – „toate plăţile efectuate care se referă la perioada examinată" [170, p. 97]. După părerea altor savanţi americani, Anthony R., Reece J., veniturile reprezintă afluxuri (creare) de active – mijloace băneşti sau conturi de încasat ca rezultat al

vînzării mărfurilor şi serviciilor către beneficiari, iar cheltuielile – ieşiri (consumuri) de resurse care au fost necesare pentru obținerea veniturilor [71, p. 41].

Savanții americani Hendriksen S. şi Van Breda M. definesc veniturile ca efectul (produsul) activității întreprinderii, iar cheltuielile – ca consumuri suportate pentru obținerea veniturilor [134, p. 231].

În Regulamentul „Elementele rapoartelor financiare" nr. 6 din SUA veniturile sînt definite fie ca intrări sau alte creşteri de active ale unei entități, fie ca reglementare a unor datorii (sau o combinare a celor două), rezultate din livrare sau producere de bunuri, prestare de servicii sau alte activități care constituie operațiunile curente preponderente sau principale ale unității, iar cheltuielile – fie ca ieşiri sau alte utilizări de active, fie ca apariție a unor datorii (sau o combinare a celor două) rezultate din livrare sau producere de bunuri, prestare de servicii sau desfăşurarea altor activități, care constituie operațiunile curente preponderente sau principale ale unității [199, p. 78].

Economistul-contabil britanic Rice A. afirmă că veniturile sînt „sumele încasate de către întreprindere sau cele care urmează a fi încasate de către aceasta pentru mărfurile livrate şi serviciile prestate" [192, p. 238], iar cheltuielile – "orice consum de resurse care diminuează profitul perioadei de gestiune" [192, p. 229].

Savanții australieni Mathews M. şi Perera M. definesc veniturile ca „creşteri de active sau diminuări de datorii" [159, p. 314], iar cheltuielile – ca „elemente care sînt reflectate în rapoartele financiare ca pierderi" [159, p. 316].

În opinia savantului german Baetge I., veniturile constituie „încasările din vînzarea mărfurilor, serviciilor şi altor bunuri, precum şi alte rezultate, care micşorează patrimoniul perioadei de gestiune" [80, p. 2], iar cheltuielile – „orice diminuări de active băneşti determinate ca suma mijloacelor lichide şi creanțelor cu scăderea datoriilor" [80, p. 1].

Savanții din România, Pântea I. şi Pop A., tratează noțiunile de venituri şi cheltuieli în sens general şi anume: veniturile ca o „îmbogățire" a întreprinderii, generată fie de o creştere a unor elemente de active patrimoniale, fie de o scădere a unor elemente de pasive patrimoniale (capitaluri proprii sau datorii), iar cheltuielile – ca o „sărăcire" a întreprinderii, generată fie de o micşorare a unor elemente de active patrimoniale, fie de o creştere a unor elemente de pasive patrimoniale (capitaluri proprii sau datorii) [176, p. 341].

Un grup de cercetători români, sub coordonarea profesorului universitar Ristea M., consideră că veniturile desemnează în expresie monetară crearea sau obținerea de bogăție (resurse) pe perioada exercițiului care are ca efect o creştere a situației nete a patrimoniului, alta decît contribuția proprietarului la capitalul propriu, iar cheltuielile constituie utilizarea sau consumul de bogăție pe perioada exercițiului care are ca efect diminuarea situației nete a patrimoniului, alta decît

cea legată de rambursarea capitalului propriu [188, p. 25]. După Horomnea E., veniturile consemnează „în expresie bănească efectul obținut în urma ansamblului activității desfăşurate de o entitate patrimonială" [131, p. 438], iar cheltuielile exprimă „valoarea resurselor (materiale, umane, financiare şi informaționale) utilizate de o entitate patrimonială în scopul realizării obiectului său de activitate" [131, p. 427].

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene din România, în categoria veniturilor se includ „atît sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cît şi cîştigurile din orice alte surse" [171, p. 33], iar în categoria cheltuielilor – „valorile plătite sau de plătit pentru consumurile de stocuri, lucrările executate şi serviciile prestate de care beneficiază întreprinderea; pentru cheltuielile cu personalul şi pentru executarea unor obligații legale sau contractuale etc." [171, p. 35].

Savantul rus Palii V. consideră că veniturile reprezintă „creşteri ale avantajelor economice în urma intrărilor de active sau a diminuărilor de datorii" [181, p. 5], iar cheltuielile – „diminuări ale avantajelor economice în urma ieşirilor de active, adică de mijloace băneşti, alte bunuri sau a apariției datoriilor fără majorarea corespunzătoare a activelor organizației" [181, p. 6].

În literatura de specialitate din Federația Rusă se conțin şi alte opinii referitoare la noțiunile de venituri şi cheltuieli. Astfel, economiştii Kondrakov N. şi Krasnova L. definesc veniturile ca creşteri de active sub formă de mijloace băneşti, creanțe din activitatea comercială (vînzări de mărfuri/prestări de servicii) sau efectuarea tranzacțiilor cu investițiile financiare şi a altor operațiuni, iar cheltuielile – ca ieşiri de mijloace (diminuări de active) sau creşteri de datorii suportate de întreprindere în scopul obținerii unui rezultat determinat pe perioada respectivă [149, p. 25].

Nikolaeva S. afirmă că veniturile reprezintă rezultate ale operațiunilor economice care conduc la majorarea capitalului organizației, în afară de contribuțiile participanților (acționarilor), iar cheltuielile – rezultate ale operațiunilor care conduc la diminuarea capitalului organizației şi diferă de repartizarea capitalului între participanți [165, p. 64].

Matveeva V. caracterizează veniturile ca „majorări ale capitalului acționar ca urmare a activității companiei pe o perioadă anumită care, de regulă, este rezultatul vînzării produselor sau prestării serviciilor" [158, p. 59], iar cheltuielile – ca „diminuări ale capitalului ca urmare a activității companiei în cursul perioadei de gestiune, adică a utilizării sau consumului de resurse din această perioadă" [158, p. 154].

Regulamentele contabile 9/99 „Veniturile organizației" şi 10/99 "Cheltuielile organizației" din Federația Rusă definesc veniturile ca „creşteri ale avantajelor economice în urma intrărilor activelor (mijloacelor băneşti, altor bunuri) şi/sau stingerilor de datorii, care conduc la majorarea capitalului acestei organizații, cu excepția aporturilor participanților (proprietarilor patrimoniului)" [101, p. 143],

iar cheltuielile – ca "diminuări ale beneficiilor economice ca urmare a ieşirii activelor (mijloacelor băneşti, altor bunuri) şi/sau a apariţiei datoriilor, care conduc la diminuarea capitalului acestei organizaţii, cu excepţia micşorării aporturilor conform deciziei participanţilor (proprietarilor patrimoniului)" [101, p. 154]. Abordări similare referitoare la definiţiile veniturilor şi cheltuielilor există şi în lucrările savanţilor ruşi Ghetman V. [114], Novikov D. [168], Novodvorski V. [169], Semenihina V. [102, 193], Vereşceaghin S. [194] etc.

Conform Regulamentelor (standardelor) de contabilitate 15 „Venitul" şi 16 „Cheltuieli" din Ucraina, veniturile constituie „majorări de avantaje economice sub formă de intrări de active sau diminuări de datorii în urma cărora se majorează capitalul propriu al întreprinderii, cu excepţia capitalului din contul contribuţiilor proprietarilor" [182, p. 136], iar cheltuielile – „diminuări de active sau majorări de datorii care conduc la micşorarea capitalului propriu al întreprinderii (cu excepţia diminuărilor capitalului în urma sustragerii sau repartizării acestuia între proprietari, cu condiţia că aceste cheltuieli pot fi evaluate în mod credibil)" [182, p. 140]. În mod similar veniturile şi cheltuielile sînt definite în lucrările specialiştilor ucraineni: Cebanova N., Vasilenko I. [94], Goriţki N. [126], Grabova N., Dobrovski V. [127], Zavgorodni V. [217].

Generalizînd definiţiile noţiunilor de venituri şi cheltuieli prezentate mai sus, concluzionăm că acestea conţin diverse abordări care pot fi divizate convenţional în trei grupe:

1) abordări bazate pe modificarea (creşterea/descreşterea) capitalului propriu;
2) abordări bazate pe modificarea (creşterea/descreşterea) activelor şi datoriilor;
3) abordări bazate pe efectul (produsul) activităţii întreprinderii.

Prima grupă de abordări este cea mai răspîndită, se conţine în Cadrul general al IASB, precum şi în reglementările contabile din Australia, SUA, Marea Britanie şi din alte ţări cu economie dezvoltată. Aceste abordări prevăd corelarea directă a elementelor de venituri şi cheltuieli respectiv cu creşterile şi diminuările capitalului propriu al întreprinderii, ceea ce, după părerea noastră, nu este suficient argumentat din mai multe considerente.

În primul rînd, nu toate creşterile şi diminuările capitalului propriu sînt condiţionate de veniturile şi cheltuielile întreprinderii. Conform prevederilor reglementărilor contabile internaţionale şi naţionale, anumite elemente contabile se înregistrează direct în componenţa capitalului propriu, fără reflectarea prealabilă a acestora în conturile de venituri şi cheltuieli. De exemplu, profitul (pierderea) perioadelor precedente constatat (ă) în anul de gestiune curent; diferenţele favorabile şi nefavorabile de curs valutar aferente capitalului nevărsat; diferenţele dintre valoarea de procurare şi valoarea de vînzare (nominală) a cotelor de participaţie proprii răscumpărate şi a acţiunilor de tezaur; diferenţele din reevaluarea activelor pe termen lung; subvenţiile primite şi utilizate în cazul contabilizării acestora conform metodei capitalului etc.

Menționăm că toate elementele nominalizate nu sînt condiționate de aporturile proprietarilor (acționarilor, asociaților, participanților).

În al doilea rînd, dacă întreprinderea suportă pierderi, adică cheltuielile depăşesc veniturile, se produce nu creşterea, ci diminuarea capitalului propriu. Aceasta, însă, nu înseamnă că ea nu a înregistrat venituri. Dimpotrivă, în cazul cînd întreprinderea obține profit, are loc creşterea capitalului propriu, care este condiționată atît de veniturile, cît şi de cheltuielile suportate de întreprindere în cursul perioadei de gestiune.

În al treilea rînd, funcțiile elementelor de venituri şi cheltuieli se limitează la determinarea rezultatului financiar. Însă, asupra capitalului propriu influențează nu aceste elemente, cu un alt indicator – profitul (pierderea) perioadei de gestiune curente.

După părerea noastră, veniturile şi cheltuielile trebuie să fie corelate nu cu mărimea totală a capitalului propriu al întreprinderii, ci doar cu o componentă a acestuia, şi anume cu rezultatul financiar net (profitul/pierderea) al anului de gestiune curent.

Abordările din a doua grupă condiționează apariția veniturilor şi cheltuielilor doar în cazul modificării (creşterii/diminuării) activelor şi datoriilor. Aceste abordări, de asemenea, au unele dezavantaje şi nu pot fi aplicate direct la stabilirea componenței veniturilor şi cheltuielilor, deoarece nu toate modificările activelor şi datoriilor generează, respectiv, venituri şi cheltuieli. În practica contabilă sînt frecvente cazurile cînd modificările activelor şi/sau datoriilor nu afectează veniturile şi cheltuielile întreprinderii. Actualmente, în reglementările contabile şi în literatura de specialitate autohtonă lipsesc recomandările concrete referitoare la elementele nominalizate. După părerea noastră, în componența veniturilor şi cheltuielilor nu trebuie să fie incluse următoarele tipuri de majorări/diminuări de active şi datorii, care sînt prezentate în tabelul 1.1.

Considerăm că este necesar ca modificările de active şi datorii care nu generează venituri sau cheltuieli să fie concretizate în reglementările contabile naționale, în special, în SNC 3 şi în SNC 18.

A treia grupă de abordări este centrată pe efectul (produsul) activității întreprinderii. În opinia noastră, abordările specificate nu corespund în deplină măsură cerințelor economiei de piață. Acestea, de asemenea, au o serie de neajunsuri, dintre care principalele constau în excluderea metodei determinării veniturilor şi cheltuielilor pe stadii de finalizare a serviciilor (în baza procentului de execuție), adică pînă la transmiterea bunurilor cumpărătorilor sau prestarea serviciilor către beneficiari.

Analiza critică a abordărilor sus-menționate asupra noțiunilor de venituri şi cheltuieli a permis autorului să aprofundeze noțiunile nominalizate prin definițiile ce urmează.

Tabelul 1.1

Modificări de active şi datorii care nu generează venituri şi/sau cheltuieli*

Modificări de active şi/sau datorii care nu generează venituri	Modificări de active şi/sau datorii care nu generează cheltuieli
• Taxa pe valoarea adăugată, accize, taxe vamale şi alte plăți obligatorii similare care urmează să fie vărsate la buget • Încasări brute (cu excepția comisioanelor) rezultate din comercializarea bunurilor în baza procurii, contractelor de mandat şi/sau de comision • Avansuri primite de la cumpărători în contul livrărilor ulterioare de bunuri şi/sau servicii • Mijloace băneşti primite în contul achitării împrumuturilor acordate anterior • Alte majorări de active care condiționează creşterea datoriilor (primirea creditelor, procurarea bunurilor de la furnizori etc.)	• Mijloace băneşti şi alte active utilizate la procurarea (crearea) activelor pe termen lung • Aporturi băneşti în capitalurile sociale ale altor întreprinderi • Mărfuri, produse şi alte bunuri transmise în baza contractelor de mandat sau de comision • Avansuri acordate în contul livrărilor ulterioare de bunuri şi servicii etc. • Mijloace băneşti utilizate pentru rambursarea creditelor şi împrumuturilor primite anterior • Alte descreşteri de datorii care condiționează diminuarea activelor (achitarea salariilor, stingerea datoriilor față de furnizori, antreprenori şi alți creditori)

**Sursa:* *Elaborat de autor*

Astfel, după părerea noastră, **veniturile reprezintă creşteri ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări/creşteri ale activelor, sau diminuări/stingeri ale datoriilor, care au influențat rezultatul net (profitul/pierderea) al anului de gestiune curent**, iar **cheltuielile – diminuări ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri/diminuări ale activelor sau apariții/creşteri ale datoriilor, care au influențat rezultatul net (profitul/pierderea) al anului de gestiune curent**.

Activitatea de întreprinzător a întreprinderii generează diverse tipuri de venituri şi cheltuieli care trebuie să fie clasificate după anumite criterii, în funcție de scopul utilizării informațiilor contabile: reflectarea în conturile contabile, întocmirea rapoartelor financiare şi statistice, exercitarea controlului, determinarea rezultatului fiscal, efectuarea analizei activității economico-financiare a întreprinderii etc.

Reglementările contabile actuale din Republica Moldova operează cu clasificarea veniturilor şi cheltuielilor, după natura activităților şi evenimentelor, care le generează în:

1) venituri şi cheltuieli ale activității operaționale;
2) venituri şi cheltuieli ale activității de investiții;
3) venituri şi cheltuieli ale activității financiare;
4) venituri şi cheltuieli excepționale;
5) economii şi cheltuieli privind impozitul pe venit.

În opinia noastră, această clasificare are un caracter convențional, precum şi unele lacune şi nu prevede criterii clare de delimitare a veniturilor şi cheltuielilor activităților de bază, ceea ce creează dificultăți considerabile pentru întreprinderile din anumite sectoare şi ramuri ale economiei naționale. Aceste dificultăți sînt condiționate de faptul că veniturile şi cheltuielile rezultate din una şi aceeaşi tranzacție pot fi recunoscute de o întreprindere ca venituri şi cheltuieli operaționale, iar de altă întreprindere – ca venituri şi cheltuieli din alte activități. De exemplu, dobînzile obținute de către fondurile de investiții sau ratele de leasing calculate de către companiile de leasing trebuie calificate drept venituri din vînzări, iar cheltuielile aferente tranzacțiilor sus-menționate – drept costul vînzărilor. Totodată, la majoritatea întreprinderilor aceste venituri şi cheltuieli au un caracter secundar şi se includ în componența veniturilor şi cheltuielilor activității neoperaționale.

Clasificarea veniturilor şi cheltuielilor pe tipuri de activități prevăzută în reglementările contabile actuale este aplicabilă în cazul întocmirii rapoartelor financiare conform unor formulare-tip. Totodată, pe măsura implementării IFRS, formularele-tip de rapoarte financiare, inclusiv formularele rapoartelor privind veniturile şi cheltuielile, vor fi anulate. În acest context, considerăm necesară schimbarea modului de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor în conformitate cu necesitățile informaționale ale întreprinderii şi cerințele internaționale. Pentru a justifica această necesitate, vom examina clasificările de venituri şi cheltuieli prevăzute în reglementările contabile internaționale şi naționale din alte țări.

Conform Cadrului general al IASB, veniturile şi cheltuielile se divizează în două grupe: venituri şi cheltuieli din activități curente; cîştiguri şi pierderi [198, p. 49].

În SUA, întreprinderile stabilesc de sine stătător criteriile de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor. Totodată, pentru întreprinderile din această țară, este necesară prezentarea obligatorie şi separată a informațiilor referitoare la veniturile şi cheltuielile aferente activităților curente şi evenimentelor extraordinare [199, p, 56].

În Franța, veniturile şi cheltuielile se grupează în venituri şi cheltuieli din exploatare, venituri şi cheltuieli financiare, venituri şi cheltuieli extraordinare [90, p. 186–187]. În România, veniturile şi cheltuielile se clasifică în mod similar [171, p. 34–35].

Întreprinderile din Germania evidențiază două grupe principale de venituri şi cheltuieli: venituri şi cheltuieli primare; venituri şi cheltuieli secundare [80, p. 340].

În Federația Rusă, veniturile şi cheltuielile întreprinderilor se clasifică şi se reflectă în rapoartele financiare astfel: venituri şi cheltuieli ale activităților ordinare; alte venituri şi cheltuieli [101, p. 144, 155].

Pentru întreprinderile din Ucraina, sînt prevăzute cinci grupe de venituri: venituri din vînzări, alte venituri operaționale, venituri din participații la capitaluri, alte venituri şi venituri

extraordinare [182, p. 136] şi trei grupe de cheltuieli: cheltuieli de producţie; cheltuieli operaţionale şi alte cheltuieli [182, p. 141].

De menţionat că, în literatura de specialitate autohtonă şi străină se conţin şi alte clasificări ale veniturilor şi cheltuielilor.

Astfel, savantul moldovean Tuhari T. [211, p. 185], în afară de clasificarea cheltuielilor prevăzută în reglementările contabile actuale, recomandă următoarele criterii de grupare a acestora:

- pe elemente economice (cheltuieli materiale, cheltuieli privind retribuirea muncii, uzura mijloacelor fixe, alte cheltuieli);
- după posibilitatea planificării (cheltuieli planificate şi neplanificate);
- după caracterul activităţii întreprinderii (cheltuieli productive şi neproductive).

Un alt autor din Republica Moldova Harea R., în urma generalizării surselor bibliografice, evidenţiază 7 criterii de clasificare a cheltuielilor [129, p. 212–215].

Recomandările savanţilor autohtoni menţionaţi se referă, în special, la cheltuielile întreprinderilor de comerţ şi pot fi aplicate în practica contabilă a acestora în diferite scopuri: organizarea evidenţei analitice şi sintetice, control, analiză etc.

Savanţii din România, Pântea I. şi Deaconu A. [120, p. 24–25], propun următoarea clasificare a veniturilor:

- venituri provenite din investiţiile interne ale întreprinderii (din exercitarea obiectului său de activitate sau din activitatea de exploatare) care cuprind veniturile din vînzarea bunurilor şi din prestarea serviciilor;
- venituri provenite din remunerarea investiţiilor externe ale întreprinderii (achiziţia instrumentelor financiare, cedarea dreptului de folosinţă a bunurilor) care îmbracă forma de venituri din dobînzi, redevenţe şi dividende.

Această clasificare, în general, corespunde cerinţelor acceptate în practica internaţională, este propusă în contextul explicării prevederilor IAS 18 „Venituri din activităţi curente” şi poate fi aplicată la recunoaşterea şi evaluarea veniturilor din activităţile ordinare ale întreprinderii.

În opinia altor cercetători din România – Ristea M. şi Dumitru C. – veniturile pot fi grupate în: venituri curente, venituri înregistrate în avans, venituri de realizat, iar cheltuielile – în cheltuieli curente; cheltuieli înregistrate în avans; cheltuieli de repartizat pe mai multe exerciţii; cheltuieli de plată [187, p. 298]. Această clasificare poartă un caracter general şi este aplicabilă în cazul examinării principiului concordanţei (conectării) veniturilor şi cheltuielilor.

Economistul-contabil din Federaţia Rusă Nikolaeva S. [165, p. 64–65] propune clasificarea veniturilor cel puţin după două criterii:

1) apartenența la perioada de gestiune, potrivit căruia veniturile se clasifică în venituri ale perioadei curente şi venituri anticipate. Considerăm că această clasificare nu este argumentată din punct de vedere metodologic şi nu poate fi aplicată în practică, deoarece afectează veniturile anticipate, care au un caracter de datorii şi nu pot fi incluse în mod direct în componența veniturilor;
2) regularitatea (repetabilitatea) obținerii veniturilor, conform căruia acestea se împart în venituri sistematice (regulate) şi nesistematice (ocazionale). Această clasificare poate fi aplicată în practica contabilă în cazul identificării elementelor care urmează a fi incluse în componența veniturilor aferente activităților de bază, altor activități şi evenimente ale întreprinderii.

În urma cercetărilor efectuate putem constata că clasificarea veniturilor şi cheltuielilor se caracterizează printr-o varietate destul de mare a criteriilor aplicate. Pentru armonizarea clasificării veniturilor şi cheltuielilor cu cerințele internaționale şi facilitarea calculării indicatorilor financiari şi fiscali, propunem clasificarea veniturilor şi cheltuielilor după criteriile prezentate în tabelul 2.2.

Tabelul 1.2

Clasificarea veniturilor şi cheltuielilor conform scopurilor utilizării informațiilor*

Criterii de clasificare	Grupe		Scopul utilizării informațiilor
	de venituri	de cheltuieli	
După destinație (funcțiile întreprinderii)	• Venituri din activitățile ordinare • Venituri extraordinare • Venituri din impozitul pe profit	• Cheltuieli ale activităților ordinare • Cheltuieli extraordinare • Cheltuieli privind impozitul pe profit	• Întocmirea rapoartelor financiare • Analiza situației patrimoniale şi financiare a întreprinderii
După natura tranzacțiilor	• Venituri din vînzarea bunurilor • Venituri din prestarea serviciilor • Venituri din utilizarea activelor • Venituri financiare • Alte venituri	• Cheltuieli aferente bunurilor vîndute • Cheltuieli din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute • Cheltuieli privind serviciile prestate • Alte cheltuieli	• Recunoaşterea şi evaluarea anumitor elemente concrete de venituri şi cheltuieli • Organizarea evidenței analitice şi sintetice • Întocmirea anexelor şi a notei explicative la rapoartele financiare
După modul de conectare a veniturilor şi cheltuielilor	• Venituri conectate la cheltuieli • Venituri neconectate la cheltuieli	• Cheltuieli conectate la venituri • Cheltuieli neconectate la venituri	• Recunoaşterea şi evaluarea unor elemente concrete de venituri şi cheltuieli: venituri din vînzări şi costul vînzărilor, venituri şi cheltuieli din contracte de leasing (arendă) etc.
După modul de determinare a rezultatului fiscal	• Venituri impozabile • Venituri neimpozabile	• Cheltuieli deductibile • Cheltuieli nedeductibile	• Calcularea rezultatului fiscal • Întocmirea declarațiilor fiscale

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Clasificarea veniturilor şi cheltuielilor după destinație (funcțiile întreprinderii) este cea mai importantă, fiindcă serveşte drept bază pentru calcularea indicatorilor din rapoartele financiare.

Abordarea generală aferentă acestei clasificări constă în delimitarea veniturilor şi cheltuielilor aferente activităților ordinare, evenimentelor extraordinare şi impozitului pe profit. Pentru stabilirea componenței grupelor menționate de venituri şi cheltuieli este necesar să se clarifice noțiunile de activități ordinare şi evenimente extraordinare. Actualmente, în literatura de specialitate autohtonă şi în actele normative în vigoare lipsesc recomandările referitoare la divizarea faptelor economice pe tipuri de activități ale întreprinderii.

În opinia noastră, activitățile ordinare trebuie să cuprindă activitățile desfăşurate de o întreprindere ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activitățile conexe. În cadrul activităților ordinare este necesar să se evidențieze activitățile de bază şi alte activități la care se referă faptele economice generatoare de venituri şi cheltuieli. Clasificarea activităților ordinare este prezentată schematic în figura 1.2.

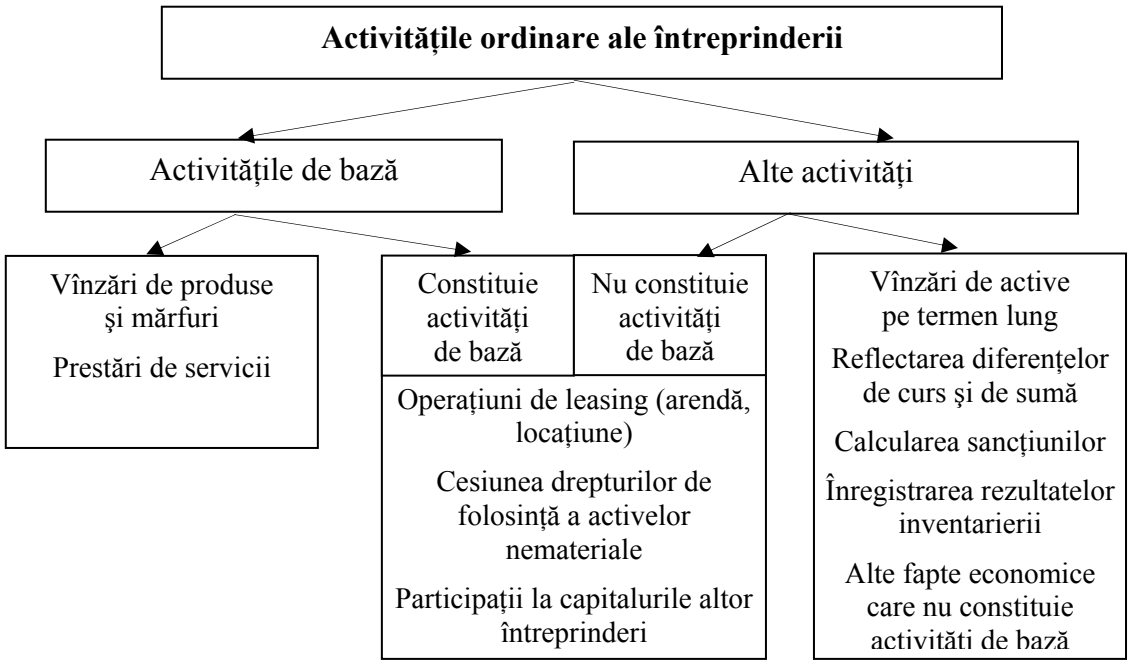
Activitățile ordinare ale întreprinderii
Activitățile de bază
Alte activități
Vînzări de produse şi mărfuri
Prestări de servicii
Constituie activități de bază
Nu constituie activități de bază
Operațiuni de leasing (arendă, locațiune)
Cesiunea drepturilor de folosință a activelor nemateriale
Participații la capitalurile altor întreprinderi
Vînzări de active pe termen lung
Reflectarea diferențelor de curs şi de sumă
Calcularea sancțiunilor
Înregistrarea rezultatelor inventarierii
Alte fapte economice care nu constituie activități de bază

Figura 1.2. Clasificarea activităților ordinare ale întreprinderii*

Sursa: *Elaborat de autor*

Considerăm rezonabil ca componența veniturilor şi cheltuielilor activităților de bază şi ale altor activități să fie stabilită de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcție de particularitățile activității acesteia, tipurile şi condițiile de obținere a veniturilor şi de efectuare a

cheltuielilor. În reglementările contabile, urmează a fi prevăzute doar criteriile generale de atribuire a veniturilor şi cheltuielilor la activităţile de bază ale întreprinderii. Astfel, după părerea noastră, aceste activităţi trebuie să cuprindă:

1) activităţile indicate în actele de constituire ale întreprinderii;
2) alte activităţi care generează venituri şi cheltuieli:
   - cu o pondere semnificativă în suma totală a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii,
   - în bază sistematică (regulată),
   - sub controlul şi dirijarea personalului de conducere al întreprinderii.

   Exemple de venituri şi cheltuieli din activităţile de bază:

- la întreprinderile de producţie – veniturile şi cheltuielile din vînzarea produselor;
- la întreprinderile prestatoare de servicii – veniturile şi cheltuielile din prestarea serviciilor;
- în companiile de leasing – veniturile şi cheltuielile din contractele de leasing;
- la întreprinderile de comerţ – veniturile şi cheltuielile din vînzarea mărfurilor, inclusiv în baza contractelor de comision.

În funcţie de dimensiunile întreprinderii şi necesităţile informaţionale ale acesteia propunem subdivizarea veniturilor din activităţile de bază în cifra de afaceri netă şi alte venituri.

Cheltuielile din activităţile de bază urmează a fi clasificate şi prezentate în rapoartele financiare conform unuia din următoarele criterii:

1) după funcţiile întreprinderii (*metoda costului vînzărilor*);
2) după natura economică a cheltuielilor (*metoda elementelor economice)*.

Conform primului criteriu, cheltuielile trebuie clasificate după trei funcţii principale ale întreprinderii: *producţia, comercializarea, administrarea*. După acest criteriu cheltuielile urmează a fi divizate în următoarele grupe: costul vînzărilor, cheltuieli comerciale, cheltuieli generale şi administrative, alte cheltuieli. Clasificarea cheltuielilor după funcţiile întreprinderii permite obţinerea unor informaţii relevante destinate tuturor categoriilor de utilizatori ai rapoartelor financiare şi se recomandă întreprinderilor mari cu diverse genuri de activităţi. Totodată, clasificarea nominalizată necesită un volum considerabil de calcule contabile şi implică alegeri arbitrare în gruparea cheltuielilor pe tipuri de activităţi ale întreprinderii.

După natura economică cheltuielile urmează a fi grupate pe elemente (de exemplu, cheltuieli materiale, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu amortizarea şi deprecierea activelor, alte cheltuieli), fără clasificarea lor pe diferite funcţii din cadrul întreprinderii. Această clasificare este mai simplă decît gruparea cheltuielilor după funcţiile întreprinderii şi se recomandă, în special, întreprinderilor micului business. În condiţiile activităţii întreprinderilor autohtone informaţia aferentă elementelor

economice de cheltuieli poate fi obținută prin aplicarea unor conturi distincte de evidență a cheltuielilor corespunzătoare. Alegerea criteriilor de clasificare a cheltuielilor activităților de bază depinde de particularitățile organizatorice şi domeniul de activitate al întreprinderii. Deoarece fiecare clasificare a cheltuielilor are avantaje pentru diferite tipuri de întreprinderi, reglementările contabile internaționale solicită o opțiune între clasificări, în funcție de faptul care din acestea este mai relevantă şi mai credibilă.

Totuşi, deoarece informațiile referitoare la natura economică a cheltuielilor sînt utile la estimarea viitoarelor fluxuri de mijloace băneşti, atunci cînd este utilizată clasificarea bazată pe metoda costului vînzărilor, se impune o informație suplimentară privind structura cheltuielilor după natura lor economică. Considerăm că această informație urmează a fi prezentată în anexe sau în nota explicativă la rapoartele financiare ale întreprinderii.

Clasificarea cheltuielilor activităților de bază după funcțiile întreprinderii şi natura economică este prezentată schematic în figura 1.3.

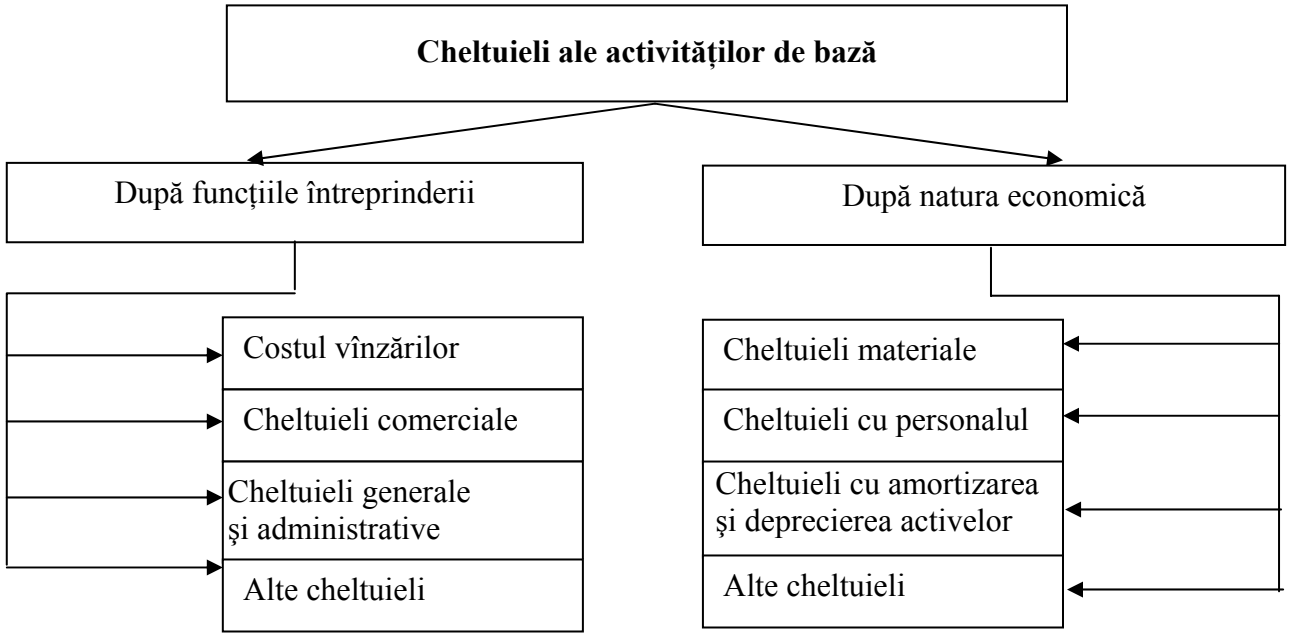

Figura 1.3. Clasificarea cheltuielilor activităților de bază ale întreprinderii*

***Sursa:** Elaborat de autor*

Clasificarea cheltuielilor activităților de bază după criteriile examinate mai sus corespunde, în general, cerințelor IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" [198, p. 662–663] şi se conține în Directiva a IV-a a CCE care, de asemenea, lasă în competența statelor membre dreptul de a alege şi a stabili modul de clasificare şi prezentare a cheltuielilor în rapoartele financiare [96, p. 7]. După aprecierile savanților români Feleagă N. şi Ionaşcu I., "în țările comunitare, aproximativ jumătate din întreprinderi clasifică cheltuielile după natura economică, iar cealaltă jumătate – după funcțiile întreprinderii" [109, p. 139].

Alte activităţi trebuie să includă faptele economice care nu constituie activităţi de bază ale întreprinderii, dar se referă la activităţile ordinare ale acesteia, cum ar fi: vînzarea activelor pe termen lung, calcularea amenzilor, penalităţilor, despăgubirilor şi a altor sancţiuni, înregistrarea diferenţelor de curs valutar şi de sumă, reflectarea plusurilor şi lipsurilor de inventar, recuperarea prejudiciului material, decontarea creanţelor compromise şi a datoriilor cu termenul de prescripţie expirat, acordarea facilităţilor fiscale etc.

Evenimentele extraordinare cuprind acele evenimente care pot fi delimitate strict de activităţile ordinare ale întreprinderii, au un caracter neregulat şi frecvenţă redusă şi nu sînt consecinţe ale deciziilor manageriale ale personalului şi proprietarilor întreprinderii Actualmente, componenţa evenimentelor extraordinare pentru întreprinderile autohtone este stabilită în SNC 8 «Profitul (pierderea) net (a) al (a) perioadei de gestiune, erorile esenţiale şi modificările politicii de contabilitate» [32]. Conform paragrafului 14 din standardul nominalizat**,** evenimente extraordinare se consideră:

- exproprierea activelor (de exemplu, trecerea unui teren sau a unei construcţii ce aparţine unei persoane fizice sau juridice în proprietatea statului pentru nevoi de interes public, prin acordarea ulterioară a unei despăgubiri);
- cutremurul de pămînt, incendiul, inundaţia, uraganul, seceta sau alte calamităţi naturale;
- perturbările politice (acţiunile militare, revoluţiile);
- modificările legislaţiei Republicii Moldova (hotărîrile cu privire la naţionalizarea bunurilor, interzicerea anumitor tipuri de activităţi, amnistia fiscală, legalizarea capitalului) etc.

De menţionat că reglementările contabile internaţionale prevăd eliminarea conceptului de elemente extraordinare şi interzic prezentarea separată a veniturilor şi cheltuielilor extraordinare în rapoartele financiare [198, p. 675]. Considerăm că această prevedere nu poate fi aplicată la întreprinderile autohtone din următoarele motive.

În primul rînd, evenimentele extraordinare au un caracter accidental sau forţat, se disting în mod clar de activităţile ordinare ale întreprinderii şi nu pot fi prognozate. Ţinînd cont de acest fapt, veniturile şi cheltuielile din evenimentele specificate trebuie contabilizate şi prezentate separat în rapoartele financiare, deoarece informaţiile aferente acestora sînt necesare pentru utilizatori, în special, în cazul prognozării performanţelor viitoare ale întreprinderii.

În al doilea rînd, în Republica Moldova, evenimentele extraordinare şi, în special, cele legate de modificarea legislaţiei în vigoare sînt foarte frecvente şi influenţează considerabil mărimea veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor activităţii întreprinderii. Totodată, este necesară delimitarea rezultatele financiare obţinute prin eforturi colective de cele care nu rezultă din aceste eforturi.

În al treilea rînd, legislaţia fiscală actuală prevede reguli distincte de impozitare a elementelor de venituri şi cheltuieli extraordinare, ceea ce condiţionează necesitatea acumulării separate a informaţiilor referitoare la elementele specificate.

În al patrulea rînd, veniturile şi cheltuielile extraordinare sînt prevăzute în Directiva a IV-a a CCE [96, p. 8], precum şi în reglementările contabile din Franţa [174, p. 222–224], România [171, p. 10, 34–35] şi din alte ţări-membre ale UE. Conform actelor normative în vigoare, legislaţia naţională, inclusiv cea contabilă, trebuie să fie armonizată cu legislaţia europeană [22].

În baza celor expuse mai sus, considerăm că este rezonabil ca elementele de venituri şi cheltuieli extraordinare să fie contabilizate şi prezentate distinct în rapoartele financiare. Totodată, sîntem de părerea că caracterul extraordinar al evenimentului trebuie să fie stabilit sub aspect complex de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcţie de caracterul activităţii acesteia şi tipul de venituri şi/sau cheltuieli. În acest caz, pentru a stabili dacă un eveniment sau o tranzacţie se delimitează clar de activităţile ordinare ale întreprinderii trebuie luată în vedere, în primul rînd, natura elementului sau a tranzacţiei aferente activităţii desfăşurate în mod ordinar (curent) de întreprindere, dar nu frecvenţa cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Prin urmare, pentru o întreprindere, un eveniment sau o tranzacţie poate fi extraordinară, iar pentru o altă întreprindere – nu poate fi extraordinară, datorită diferenţelor dintre activităţile ordinare ale acestor întreprinderi. De exemplu, pierderile rezultate în urma unui cutremur de pămînt pot fi calificate de către întreprinderile de producţie şi/sau de comerţ ca cheltuieli extraordinare, iar de către companiile de asigurări – ca cheltuieli ale activităţilor ordinare.

Veniturile şi cheltuielile privind impozitul pe profit cuprind veniturile şi cheltuielile aferente impozitului pe profit curent şi amînat. Acestea sînt evidenţiate în grupe separate, deoarece se referă atît la activităţile ordinare, cît şi la evenimentele extraordinare ale întreprinderii. De remarcat că reglementările contabile naţionale actuale prevăd cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit, ceea ce, în opinia noastră, nu este corect, întrucît, conform legislaţiei în vigoare, se impozitează nu venitul global brut, ci doar rezultatul activităţii (profitul/pierderea) întreprinderii. În acest context, considerăm că este mai rezonabil a utiliza noţiunea „impozit pe profit” şi nu „impozit pe venit”, după cum prevăd actele normative în vigoare privind contabilitatea şi fiscalitatea. Această propunere se argumentează şi prin faptul că noţiunea de impozit pe profit se conţine în IAS 12 «Impozitul pe profit» [198], precum şi în reglementările contabile din Bulgaria [218], România [171], Rusia [101], Ucraina [182] etc.

Veniturile din impozitul pe profit curent apar în cazurile în care întreprindere a înregistrat o pierdere fiscală sau o supraplată a impozitului, iar veniturile din impozitul pe profit amînat – în cazul constituirii unei creanţe sau reluării unei datorii privind impozitul pe profit amînat.

Cheltuielile cu impozitul pe profit curent se determină prin aplicarea cotei de impunere în vigoare asupra profitului impozabil şi corespund impozitului pe profit curent calculat de întreprindere pentru activitatea de întreprinzător desfăşurată în perioada de gestiune curentă, iar cheltuielile cu impozitul pe profit amînat – în cazul constituirii unei datorii sau reluării unei creanțe privind impozitul pe profit amînat.

Actualmente, actele normative în vigoare şi, în special, SNC 12 „Contabilitatea impozitului pe venit" nu evidențiază componentele veniturilor şi cheltuielilor privind impozitul pe profit, ceea ce creează dificultăți pentru întreprinderi la determinarea rezultatelor financiare şi fiscale. Totodată, aceste componente sînt stabilite în IAS 12 [198, p. 812–814] şi interpretate sub aspect general în lucrările savanților Greuning H. [124, p. 140–141], Feleagă N. [106, p.29–56], Palii V. [179, p. 262–269].

După părerea noastră, veniturile şi cheltuielile privind impozitul pe profit trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- veniturile şi cheltuielile privind impozitul pe profit curent;
- ajustările recunoscute în cursul perioadelor curente sau anterioare pentru impozitul curent;
- veniturile (cheltuielile) privind impozitul amînat aferente înregistrării inițiale şi reluării diferențelor temporare;
- veniturile (cheltuielile) privind impozitul amînat aferente modificărilor survenite asupra ratelor de impozitare sau aplicării noilor impozite;
- veniturile generate de o pierdere fiscală anterioară nerecunoscută, de un credit fiscal sau de o diferență temporară a unei perioade anterioare care a fost folosită cu scopul de a diminua suma cheltuielilor privind impozitul amînat;
- cheltuielile privind impozitul amînat, rezultate din reducerea valorică sau reluarea unei reduceri anterioare a unui activ privind impozitul amînat;
- veniturile (cheltuielile) privind impozitul, aferente modificărilor intervenite în politica de contabilitate şi erorilor esențiale, luate în calcul la determinarea profitului net (pierderii nete) al perioadei de gestiune respective.

Luarea în considerare a tuturor elementelor veniturilor (cheltuielilor) privind impozitul pe profit va contribui la creşterea gradului de credibilitate şi comparabilitate al informațiilor din rapoartele financiare ale întreprinderilor autohtone.

În afară de clasificarea veniturilor şi cheltuielilor după funcțiile întreprinderii şi natura tranzacțiilor, în practica contabilă pot fi aplicate şi alte criterii de grupare a acestora:

- după modul conectării, potrivit căruia se disting venituri şi cheltuieli conectate şi neconectate;

- în funcție de gradul de influență asupra rezultatului fiscal (profitului/pierderii), conform căruia veniturile se grupează în impozabile şi neimpozabile, iar cheltuielile – în deductibile şi nedeductibile.

Caracteristica şi modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor clasificate după criteriile nominalizate sînt examinate în următoarele capitole ale tezei.

Clasificarea veniturilor şi cheltuielilor în modul propus de autor corespunde, în general, practicilor internaționale avansate şi constituie o bază pentru obținerea informațiilor necesare tuturor categoriilor de utilizatori ai rapoartelor financiare. Totodată, implementarea practică a acestei clasificări va condiționa necesitatea operării unor modificări în Planul de conturi şi în formularele rapoartelor financiare.

1.2. Probleme aferente recunoaşterii veniturilor şi cheltuielilor

Recunoaşterea reprezintă o problemă fundamentală a contabilității veniturilor şi cheltuielilor oricărei întreprinderi, indiferent de particularitățile ramurale, tipul de proprietate şi forma de organizare juridică a acesteia. În Dicționarul explicativ al limbii române termenul „recunoaştere" este definit ca „acțiunea şi rezultatul ei de a deosebi ceva după anumite semne caracteristice" [97, p. 904]. O definiție similară a recunoaşterii se conține şi în noul dicționar universal al limbii române [163, p. 1192].

Din punct de vedere contabil, pot fi remarcate două abordări principale privind recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor:

- recunoaşterea se tratează ca un procedeu tehnic al contabilității de a reflecta veniturile şi cheltuielile în evidență şi în rapoartele financiare. Această abordare se întîlneşte în lucrările savanților din Ucraina – Cebanova N., Vasilenko Iu. [94], Goriţki N. [126] – şi Federația Rusă – Nikolaeva S. [165], Novikov D. [168], Novodvorski V., Sabanin R. [169], Palii V. [181], Vereşceaghin S. [194], Semenihina V. [102, 193];
- recunoaşterea se tratează ca un proces complex de stabilire a perioadei în care veniturile şi cheltuielile pot fi înregistrate în contabilitate şi în rapoartele financiare cu evidențierea mai multor elemente şi criterii. În aşa mod este examinată recunoaşterea în lucrările savanților din Republica Moldova – Bucur V. [74], Tuhari T. [209], Țurcanu V. [212]; Australia – Mathews M., Perera M. [159]; Franța – Colasse B. [90], Perechon C., Dubrulle L. [174], Rousse F. [191]; Statele Unite ale Americii – Gray S. [128], Hendriksen S., Van Breda M., [134], Needles B., Anderson H., Caldwell J. [160]; România – Feleagă N., Malciu L. [112], Paraschivescu D. [173], Pântea I. [175], Ristea M. [189], Tabără N., Horomnea E., Toma S. [207].

După părerea noastră, a doua abordare este mai justificată şi corespunde cerinţelor economiei de piaţă şi prevederilor reglementărilor contabile internaţionale. În cazul acestei abordări recunoaşterea oricărui element contabil, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor, trebuie să asigure respectarea anumitor criterii şi să se bazeze pe conceptele şi principiile contabile fundamentale.

De remarcat că în reglementările contabile internaţionale, precum şi în literatura de specialitate străină sînt evidenţiate diverse criterii de recunoaştere a elementelor contabile. Astfel, conform Cadrului general al IASB [198, p. 50], orice element contabil care corespunde definiţiei unei structuri a rapoartelor financiare trebuie recunoscut, dacă acesta respectă simultan următoarele criterii:

1) este probabil că orice avantaj economic viitor prevăzut să intre sau să iasă în/din întreprindere;
2) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat (ă) în mod credibil .

Primul criteriu de recunoaştere este impus de incertitudinea ce caracterizează mediul în care îşi desfăşoară activitatea orice întreprindere. La evaluarea gradului de incertitudine legat de avantajele economice viitoare, trebuie luată în calcul informaţia disponibilă în momentul întocmirii rapoartelor financiare. De exemplu, dacă încasarea unei creanţe a întreprinderii este probabilă, în absenţa oricărei probe care să demonstreze contrariul, recunoaşterea venitului este justificată. În cazul unei diversităţi mari a creanţelor, totuşi, va fi considerată normală probabilitatea apariţiei unor creanţe compromise şi, prin urmare, reducerea preconizată a avantajului economic urmează a fi înregistrată drept cheltuială prin constituirea de provizioane sau într-un alt mod stabilit în politica de contabilitate a întreprinderii.

Al doilea criteriu de recunoaştere constă în faptul că elementul de venituri şi cheltuieli trebuie să aibă un cost sau o valoare ce poate fi determinat(ă) în mod credibil. În cazul în care nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu trebuie recunoscut în contabilitate. De exemplu, încasările preconizate în urma unui proces în instanţa judecătorească pot corespunde definiţiei activelor şi veniturilor, precum şi criteriului de recunoaştere a probabilităţii, însă nu se recunosc ca venituri pînă la luarea deciziei de către instanţa nominalizată, deoarece suma încasărilor nu poate fi determinată cu exactitate.

Comisia Standardelor de Contabilitate Financiară din SUA (FASB) recomandă 4 criterii de recunoaştere a oricărui element contabil [113, p. 63], inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor:

1) definiţia – elementul corespunde definiţiei obiectului contabil;
2) măsurabilitatea – elementul are caracteristici care pot fi evaluate cu un grad înalt de certitudine;
3) relevanţa – informaţia despre element este semnificativă şi poate influenţa deciziile utilizatorilor;
4) credibilitatea – informaţia, în mod reprezentativ, este veridică, verificabilă şi neutră.

Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi (AICIPA) caracterizează recunoaşterea în noţiuni de control şi subliniază că aceasta are loc în momentul operaţiunii de transmitere a controlului [64, p. 145]. Considerăm această abordare nejustificată suficient, deoarece controlul, de regulă, apare în momentul transmiterii (primirii) dreptului patrimonial asupra activului care nu întotdeauna coincide cu momentul recunoaşterii veniturilor şi cheltuielilor.

În Regulamentele 9/99 «Veniturile organizaţiei» şi 10/99 «Cheltuielile organizaţiei» din Federaţia Rusă, sînt stabilite respectiv 5 criterii de recunoaştere a veniturilor [101, p. 149] şi 3 criterii de recunoaştere a cheltuielilor [101, p. 161], care, în special, condiţionează recunoaşterea elementelor sus-menţionate cu prevederile contractelor încheiate şi a actelor normative. După părerea noastră, criteriile de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor aplicate la întreprinderile din Federaţia Rusă, nu corespund cerinţelor economiei de piaţă, iar unele din acestea, în special, cele referitoare la existenţa contractelor contravin conceptelor şi principiilor contabile fundamentale.

Savantul american Kam V. evidenţiază 4 criterii de recunoaştere a elementelor contabile: argumentarea-fundamentarea legală; aplicarea principiului prudenţei; stabilirea esenţei economice a tranzacţiei sau evenimentului economic; posibilitatea evaluării sumei elementului [138, p. 109–111].

Alt autor american, Sterling R. [200, p. 56–64], recomandă 6 criterii de recunoaştere a elementelor contabile care pot fi aplicate, preponderent, la recunoaşterea activelor.

Generalizînd criteriile de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor examinate mai sus, concluzionăm că cele mai argumentate dintre ele sînt prevăzute de Cadrul general al IASB. Totodată, considerăm că criteriile de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor trebuie să fie divizate în generale şi specifice. Criteriile generale sînt unice şi obligatorii pentru recunoaşterea tuturor tipurilor de venituri şi cheltuieli, iar criteriile specifice se aplică doar în cazul recunoaşterii anumitor elemente de venituri şi cheltuieli, de exemplu, din vînzarea bunurilor, prestarea serviciilor, transmiterea activelor întreprinderii în folosinţă terţilor etc.

Criteriile generale de recunoaştere contabilă a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor autohtone sînt stabilite în Bazele conceptuale [25], SNC 3 [28], SNC 18 [40]. Astfel, conform paragrafului 88 din Bazele conceptuale, veniturile pot fi recunoscute atunci cînd a avut loc o majorare a avantajelor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, iar acestea pot fi evaluate credibil [25,]. Astfel, recunoaşterea veniturilor trebuie realizată simultan cu recunoaşterea creşterii activelor sau diminuării datoriilor (de exemplu, încasarea mijloacelor băneşti sau reflectarea creanţelor rezultate din vînzarea bunurilor sau prestarea serviciilor, decontarea datoriilor în legătură cu expirarea termenului lor de prescripţie etc.).

Cheltuielile, potrivit paragrafului 90 din Bazele conceptuale**,** trebuie recunoscute atunci cînd a avut loc o reducere a avantajelor economice viitoare aferentă diminuării unui activ sau creşterii

unei datorii, iar această reducere poate fi evaluată credibil [25]. Prin urmare, recunoaşterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoaşterea creşterii datoriilor sau diminuării activelor (de exemplu, calcularea salariilor personalului administrativ şi a uzurii/amortizării activelor pe termen lung cu destinaţie generală, decontarea creanţelor compromise etc.).

În opinia noastră, este necesar să se evidenţieze următoarele criterii generale de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor:

1) elementele corespund definiţiilor veniturilor sau cheltuielilor;
2) existenţa unei certitudini întemeiate că, în urma tranzacţiei, avantajele economice se vor majora sau diminua;
3) posibilitatea evaluării credibile a veniturilor şi cheltuielilor;
4) justificarea documentară a faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli.

Primele trei criterii de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor rezultă din prevederile Cadrului general al IASB şi Bazelor conceptuale. Al patrulea criteriu este propus de autor din considerentul că documentarea constituie o condiţie obligatorie de contabilizare a oricărui element contabil, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor.

Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor trebuie să se bazeze pe anumite concepte şi principii contabile fundamentale. Pentru înţelegerea esenţei conceptelor şi principiilor contabile vom examina sub aspect general noţiunile acestora. Conform Dicţionarului explicativ al limbii române, conceptul este o „idee generală care reflectă just realitatea; noţiune" [97, p. 206], iar principiul – un „element fundamental, idee, lege de bază pe care se întemeiază o teorie ştiinţifică, un sistem politic, juridic, o normă de conduită" [97, p. 850].

Spre deosebire de legile imuabile ale naturii din fizică sau chimie, conceptele şi principiile contabile sînt elaborate de către anumite organisme naţionale şi internaţionale şi se modifică o dată cu dezvoltarea teoriei şi practicii contabile. Unele principii noi se creează, altele se învechesc şi devin contradictorii. O asemenea dinamică reflectă faptul că realitatea economică are multiple aspecte şi că principiile trebuie utilizate în raport cu obiectivele şi domeniul de aplicare a contabilităţii.

Este de menţionat că, în reglementările contabile din alte ţări, conceptele şi principiile contabile au şi alte denumiri, de exemplu, în Franţa se aplică noţiunile de postulate şi principii contabile [174], în Germania – principii contabile [80], în SUA – principii contabile general acceptate (GAAP) [160], în Federaţia Rusă – convenţii şi principii fundamentale ale contabilităţii [101], în România – concepte şi principii contabile generale [171]. De asemenea, noţiunile de concepte şi principii contabile sînt tratate în literatura de specialitate în mod diferit. Astfel, după părerea savantului român Duţescu A., „conceptele (convenţiile sau postulatele) contabile sînt nişte structuri conceptuale, general acceptate, implicite de cele mai multe ori, şi care au fost descoperite prin observarea practicii" [100, p. 45].

Alți autori români, Feleagă N., Ionaşcu I. [109, p. 310], consideră că postulatele contabile „sînt recunoscute şi sub numele de ipoteze sau de concepte fundamentale, de premise, de proporții generale, de doctrine, de axiome etc.", iar principiile contabile reprezintă „reguli sau directive care ajută producătorii de informații contabile la măsurarea, clasificarea şi prezentarea informațiilor financiare. Totodată, ele constituie reguli foarte generale care pot fi puse în aplicare în mai multe moduri ce dau naştere mai multor norme contabile" [109, p. 354].

Savantul francez Rousse F. defineşte principiile contabile ca „reguli de ordine şi de bun simț, rezultate din practică şi pe baza cărora profesioniştii contabilității îşi fondează activitatea proprie, prezentarea bilanțurilor şi stabilirea rezultatelor contabile, în întreaga lume" [191, p. 128].

Cercetători americani Needles B., Anderson H., Caldwell J., afirmă că GAAP sînt „convențiile, regulile şi procedeele necesare pentru definirea practicii contabile la un moment dat" [160, p. 9].

Analiza critică a noțiunilor asupra conceptului şi principiului contabil permite concretizarea acestora prin următoarele definiții. După părerea noastră, **conceptul contabil înseamnă presupunere (ipoteză), condiție de la care întreprinderea trebuie să pornească la organizarea contabilității şi întocmirea rapoartelor financiare,** iar **principiul – normă (regulă) care trebuie să fie respectată la ținerea contabilității şi întocmirea rapoartelor financiare**. Totodată, considerăm că, din punct de vedere contabil, nu este importantă delimitarea conceptelor şi principiilor fundamentale, deoarece modul de aplicare a acestora este practic identic.

În reglementările contabile internaționale şi naționale din diferite țări, precum şi în literatura de specialitate sînt evidențiate diverse concepte şi principii contabile şi criterii de clasificare a acestora.

Astfel, în Cadrul general al IASB sînt formulate în mod explicit două concepte de bază: ***contabilitatea de angajamente*** şi ***continuitatea activității***. Prin interpretare şi asimilare, la acestea se adaugă următoarele principii: ***reprezentarea fidelă, prevalența economicului asupra juridicului, prudența, intangibilitatea, pragul de semnificație, permanența metodelor, neutralitatea informațiilor, natura informațiilor*** [198, p. 39–44]. Directiva a IV-a a CCE stabileşte următoarele principii: ***continuitatea activității, independența exercițiului, prudența, permanența metodelor, intangibilitatea bilanțului de deschidere*** şi ***necompensarea*** [96, p. 10].

În Republica Moldova sînt prevăzute 3 concepte (convenții) şi 8 principii contabile fundamentale care se conțin în Legea contabilității [4], Bazele conceptuale [25], SNC 1 «Politica de contabilitate» [26], SNC 5 «Prezentarea rapoartelor financiare» [30]**.**

În SUA sînt evidențiate 9 GAAP [160], în România – 1 concept şi 9 principii contabile generale [171], iar în Federația Rusă – 3 concepte şi 6 principii contabile fundamentale [101].

Conceptele şi principiile contabile fundamentale sînt clasificate în mod diferit în literatura de specialitate şi reglementările contabile internaționale.

Renumitul savant francez Colasse B. propune următoarea schemă de grupare a principiilor contabile: ***principiile înregistrării şi ţinerii contabilităţii, principiile partidei duble; principiile cuantificării; principiile observării şi principiile responsabilităţii*** [90, p. 46–61]. În mod similar principiile sînt examinate şi în lucrările savantului român Ristea M. [187, 188, 189].

Alţi specialişti francezi – Esnault B. şi Horau Ch. – evidenţiază 4 postulate (***postulatul entităţii; delimitarea spaţiului: decuparea în timp; permanenţa metodelor şi unităţii monetare***) şi 9 principii contabile [103, p. 310]. Această clasificare se regăseşte şi în lucrările savanţilor români Feleagă N, Ionaşcu I., Malciu L. [109, 110, 112].

În lucrarea elaborată de un grup internaţional de autori – Butîneţ F., Sokolov I., Pankov D., Goreţki L. [86, p. 170] – principiile contabile sînt divizate în trei grupe:

1) principiile care stabilesc informaţia ce urmează a fi contabilizată;
2) principiile care formează procedura ţinerii contabilităţii;
3) principiile care reglementează modul de ţinere a contabilităţii într-o situaţie concretă.

În opinia noastră, clasificarea conceptelor şi principiilor nu este importantă din punct de vedere al recunoaşterii elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor. Mai importantă este concretizarea modalităţilor de aplicare a acestor concepte şi principii la recunoaşterea elementelor nominalizate în diferite situaţii concrete.

De menţionat că literatura privind conceptele şi principiile contabile este abundentă şi conţine abordări generale referitoare la acestea. Totodată, lipsesc investigaţiile concrete privind conceptele şi principiile contabile care trebuie să fie aplicate la contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii şi, în special, la recunoaşterea acestora.

În opinia noastră, recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor trebuie să se bazeze pe conceptul **contabilităţii de angajamente** şi să asigure respectarea următoarelor principii contabile fundamentale: **necompensarea, autonomia întreprinderii, prevalenţa economicului asupra juridicului, periodicitatea** şi **concordanţa**.

Conceptul contabilităţii de angajamente este obligatoriu pentru recunoaşterea tuturor elementelor rapoartelor financiare, cu excepţia elementelor din Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti. Acest concept este definit în Cadrul general al IASB ca un „ansamblu de reguli şi tehnici care permit recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor în perioada de gestiune în care acestea au fost cîştigate (suportate), indiferent de momentul încasării (plăţii) mijloacelor băneşti sau alte forme de compensare” [198, p. 39–40]. În art. 31 (b) Directiva a IV-a a CCE conceptul contabilităţii de angajamente se regăseşte sub denumirea de principiul independenţei exerciţiului, fiind caracterizat astfel „trebuie de ţinut cont de cheltuielile şi veniturile exerciţiului la care se referă conturile fără a lua în considerare data de plată sau de încasare a acestor cheltuieli sau venituri” [96, p. 9]. În Republica Moldova

conceptul contabilității de angajamente este prevăzut în Legea contabilității [4], precum şi în Bazele conceptuale [25], SNC 1 [26], SNC 5 [30] sub denumirile „convenția specializării exercițiilor" şi „metoda calculării". În general, conținutul acestuia corespunde definiției conceptului nominalizat din Cadrul general al IASB, şi este aplicat la întreprinderile autohtone începînd cu 1 ianuarie 1998.

Necesitatea utilizării conceptului contabilității de angajamente este condiționată de incoincidența eventuală temporală a operațiunii economice şi a asigurării acesteia cu mijloace băneşti. De aici rezultă că toate tranzacțiile economice trebuie să fie reflectate în contabilitate în momentul efectuării acestora. Nici o tranzacție nu poate fi stopată sau accelerată din punctul de vedere al înregistrării acesteia în contabilitate. Rapoartele financiare bazate pe contabilitatea de angajamente asigură utilizatorii cu informații nu numai despre tranzacțiile precedente care au implicat încasări şi plăți, dar şi despre datoriile viitoare şi resursele aferente încasărilor ulterioare. Astfel de rapoarte furnizează cel mai util tip de informații referitoare la tranzacții şi alte evenimente trecute, care sînt necesare utilizatorilor la luarea deciziilor economice şi manageriale.

Prin adoptarea contabilității de angajamente, se acordă prevalență „cauzelor asupra efectelor, se înregistrează mai întîi angajamentele şi apoi executarea lor. Veniturile şi cheltuielile sînt delimitate şi înregistrate sub aspect real (mişcare de bunuri şi servicii) şi nu sub aspect monetar (mişcare monetară)" [189, p. 35].

Este de remarcat că conceptul contabilității de angajamente se aplică nu numai în cazul recunoaşterii veniturilor şi cheltuielilor, dar şi la evaluarea acestora. Contabilitatea de angajamente este prevăzută sub diferite denumiri şi conținut economic în reglementările contabile din majoritatea țărilor cu economie de piață (*anexa 2*).

Generalizînd conținutul conceptului contabilității de angajamente prezentat în anexă, concluzionăm că în unele țări (Marea Britanie, SUA, Ucraina etc.) acesta cuprinde şi principiul concordanței (conectării) veniturilor şi cheltuielilor. După părerea noastră, concordanța trebuie evidențiată ca un principiu separat, deoarece nu toate veniturile şi cheltuielile pot fi conectate reciproc pe perioade de gestiune.

Principiul necompensării este prevăzut în IAS 1, Directiva a IV-a a CCE, precum şi în reglementările contabile din Republica Moldova şi alte țări. În sens general, acest principiu interzice orice compensare între elementele de active şi de datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli.

Astfel, conform IAS 1, „veniturile şi cheltuielile nu vor fi compensate, cu excepția cazurilor în care compensarea este prevăzută de un Standard sau de o Interpretare" [198, p. 651].

Directiva a IV-a a CCE interzice „orice compensare între posturile de activ şi de pasiv sau între posturile de cheltuieli şi venituri" [96, p. 7].

În unele cazuri reglementările contabile internaționale permit abateri de la principiul

necompensării. Conform IAS 1, elementele de venituri şi cheltuieli pot fi compensate atunci cînd un standard cere sau permite acest lucru; sau cîştigurile, pierderile şi cheltuielile aferente provenind din aceeaşi tranzacţie sau eveniment, sau din tranzacţii şi evenimente similare nu sînt semnificative [198, p. 652]. În mod similar, principiul necompensării este expus în paragraful 31 din SNC 5 [30].

Acest principiu se aplică şi în alte ţări, fiind inclus în reglementările contabile ale acestora. Astfel, conform art. 13 al Codului de comerţ din Franţa, elementele de activ şi de pasiv trebuie să fie evaluate separat [174, p. 123]. Nici o compensare nu poate să fie operată între posturile de activ şi de pasiv ale bilanţului sau între posturile de cheltuieli şi de venituri ale raportului de rezultate. O definiţie similară se conţine şi în Reglementările contabile conforme cu directivele europene din România [171, p. 11].

După părerea noastră, în cazul recunoaşterii veniturilor şi cheltuielilor, principiul necompensării trebuie examinat sub diferite aspecte, cum ar fi:

- contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor în conturi separate;
- interzicerea compensării între elementele de venituri şi cheltuieli;
- corectarea (ajustarea) sumelor înregistrate anterior eronat ca venituri şi cheltuieli.

Veniturile şi cheltuielile trebuie să fie contabilizate separat, prin aplicarea unor conturi distincte, ceea ce asigură acumularea informaţiilor necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare. În acest fel, se exclude compensarea reciprocă a elementelor de venituri şi cheltuieli şi se asigură transparenţa informaţiei aferente elementelor nominalizate. Totodată, interzicerea compensării elementelor de venituri şi cheltuieli nu trebuie absolutizată. Ea este opozabilă doar în cazul în care acestea constituie elemente separate şi, conform principiului pragului de semnificaţie, trebuie prezentate separat în rapoartele financiare. O asemenea precizare conduce la problema compensării reciproce a acestor elemente, care în unele cazuri poate fi admisă, în special, pentru întreprinderile micului business.

Corectarea (ajustarea) sumelor veniturilor şi cheltuielilor se efectuează, de regulă, în cazul rectificării erorilor depistate, returnărilor şi reducerilor preţurilor la bunurile vîndute etc. Considerăm că corectarea (ajustarea) sumelor anterior înregistrate în contabilitate ca venituri şi cheltuieli trebuie să fie efectuată în felul următor:

- dacă eroarea sau alt eveniment a fost depistat (ă) în perioada de gestiune în care veniturile şi cheltuielile au fost recunoscute, ajustarea se efectuează prin stornarea (diminuarea) sumelor veniturilor şi cheltuielilor;
- dacă eroarea sau alt eveniment a fost depistat (ă) în perioadele de gestiune ulterioare, ajustarea trebuie efectuată prin conturile rezultatelor financiare ale anilor precedenţi sau prin decontarea rezultatului tranzacţiei la veniturile şi cheltuielile perioadei de gestiune curente.

Regula principală care trebuie să fie respectată la aplicarea principiului necompensării în cazul corectării erorilor comise la contabilizarea elementelor de venituri şi cheltuieli constă în faptul că, după reflectarea acestor elemente în rapoartele financiare anuale, sumele lor nu pot fi modificate. Astfel, dacă apar îndoieli la primirea sumei cuvenite care a fost inclusă anterior în venit, o asemenea sumă urmează a fi înregistrată ca majorare a cheltuielilor, dar nu ca diminuare a sumei veniturilor recunoscute inițial.

Principiul autonomiei întreprinderii constă în delimitarea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii de veniturile şi cheltuielile proprietarilor, precum şi ale creditorilor şi clienților. De remarcat că acest principiu nu este prevăzut în Cadrul general al IASB. Totodată, în Republica Moldova principiul autonomiei întreprinderii se conține în paragraful 25 din SNC 5 sub denumirea „separarea patrimoniului şi datoriilor" [30] şi este obligatoriu pentru toate întreprinderile.

În literatura de specialitate autohtonă şi străină principiul autonomiei se întîlneşte şi sub alte denumiri: separarea patrimoniului şi datoriilor, entității etc. În opinia noastră, acest principiu trebuie să fie denumit „principiul autonomiei întreprinderii", deoarece el se referă nu numai la active şi datorii, ci şi la venituri şi cheltuieli, precum şi la alte elemente contabile. La aplicarea acestui principiu, se interzice contabilizarea şi reflectarea veniturilor şi cheltuielilor proprietarilor întreprinderii în rapoartele financiare ale acesteia. Principiul autonomiei are o importanță deosebită, în special, pentru întreprinderile micului business în care veniturile şi cheltuielile acestora nu întotdeauna pot fi delimitate de veniturile şi cheltuielile proprietarilor.

În practica internațională acest principiu este aplicat în mod diferit. Astfel, în Franța autonomia constituie primul postulat din cele patru postulate care fixează cadrul de ansamblu al exercițiului contabil. În SUA autonomia nu este evidențiată ca un principiu contabil separat.

Principiul autonomiei întreprinderii este prevăzut în reglementările contabile din Federația Rusă [101], Ucraina [182], România [171] şi din alte țări.

Principiul periodicității constă în delimitarea activității întreprinderii pe perioade de gestiune (lună, trimestru, an). La aplicarea acestui principiu, rezultatul financiar se calculează la finele perioadei ca diferența dintre venituri şi cheltuieli. Importanța acestui principiu a fost menționată încă de cunoscutul savant italian Luca Paciolo, autorul primei lucrări de contabilitate, editată în anul 1494, în care se subliniază că „registrele contabile trebuie închise în fiecare an şi, în special, în societățile comerciale deoarece contabilitatea periodică condiționează relații prietenești" [172, p. 121].

Actualmente, pentru întreprinderile din Republica Moldova perioada de gestiune este trimestrul, ceea ce complică în mod considerabil procesul contabil şi, în special, modul de contabilizare a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare. În acest context, considerăm că este necesar să se stabilească perioada de gestiune de un an, după cum s-a acceptat în practica

internațională. De regulă, anul de gestiune coincide cu anul calendaristic, adică de la 1 ianuarie pînă la 31 decembrie. Totodată, pentru unele tipuri de întreprinderi perioada de gestiune poate să nu coincidă cu anul calendaristic. De exemplu, pentru instituțiile de învățămînt, considerăm că este mai rezonabil să se stabilească anul de gestiune de la 1 septembrie pînă la 31 august.

În unele cazuri perioada de gestiune poate să fie mai mare sau mai mică decît anul calendaristic. Astfel, pentru întreprinderile nou-create propunem o perioadă de gestiune de pînă la 15 luni. În cazul reorganizării şi lichidării întreprinderii, perioada de gestiune trebuie să cuprindă termenul de la începutul anului pînă la producerea evenimentelor sus-menționate, adică aceasta este mai mică decît anul calendaristic.

De remarcat, că perioada de gestiune poate fi stabilită nu numai în timp, dar şi pe tipuri de tranzacții. Astfel de perioade au început să fie aplicate încă în secolele trecute, mai ales, în epoca înfloririi republicilor italiene cînd se practica o contabilitate de operație, conform căreia rezultatul financiar se determina după finalizarea tranzacției, de exemplu, în cazul unor expediții în colonii etc. În multe țări, inclusiv Republica Moldova, contabilitatea de operație este practicată şi la etapa actuală în cazul operațiunilor individualizate de lungă durată: lucrări publice, construcții etc.

La aplicarea principiului periodicității trebuie luat în considerare faptul că nu toate veniturile şi cheltuielile se referă la perioada de gestiune curentă, adică pot apărea venituri şi cheltuieli anticipate. Veniturile anticipate reprezintă sumele primite (calculate) în perioada de gestiune curentă, dar atribuite perioadelor viitoare, iar cheltuielile anticipate – consumurile suportate în perioada de gestiune curentă, dar atribuite la perioadele viitoare. Acestea cuprind diverse elemente, dintre care principalele sînt prezentate în tabelul 1.3.

Tabelul 1.3

Componența veniturilor şi cheltuielilor anticipate*

Venituri anticipate	Cheltuieli anticipate
• Valoarea de răscumpărare neachitată a bunurilor transmise în leasing financiar (arendă finanțată) • Sumele prejudiciului material calculat care urmează a fi primite de la persoanele vinovate în perioadele de gestiune următoare • Dobînda de leasing financiar (arendă finanțată) calculată pentru tot termenul prevăzut în contractul corespunzător • Încasările cu caracter nerambursabil din vînzarea abonamentelor, achitarea taxelor de instruire şi alte tranzacții similare	• Partea neachitată a valorii de bilanț a bunurilor transmise în leasing financiar (arendă finanțată) • Consumuri aferente: - lucrărilor pregătitoare în producțiile sezoniere - însuşirii noilor tipuri de produse - recultivării terenurilor şi efectuării altor măsuri de protecție a naturii - reparației mijloacelor fixe - asigurării bunurilor - obținerii licențelor cu termenul de acțiune nu mai mare de un an • Valoarea nedecontată a anvelopelor şi acumulatoarelor

Sursa: *Elaborat de autor*

În perioada de gestiune curentă veniturile şi cheltuielile anticipate trebuie înregistrate respectiv ca datorii şi active ale întreprinderii şi reportate la veniturile şi cheltuielile curente în decursul mai multor perioade de gestiune. În acest scop pot fi aplicate diverse metode, inclusiv principalele:

- metoda decontării uniforme;
- metoda proporţional cu volumul produselor fabricate (serviciilor prestate).

Metoda de decontare a veniturilor şi cheltuielilor anticipate trebuie să corespundă cu schema de obţinere a avantajelor economice viitoare, adică să asigure respectarea principiului concordanţei veniturilor şi cheltuielilor pe perioade de gestiune. De aceea întreprinderea este în drept să elaboreze şi o metodă proprie de decontare a veniturilor şi cheltuielilor nominalizate, justificată din punct de vedere economic, care se va reflecta în politica de contabilitate.

La stabilirea componenţei veniturilor şi cheltuielilor anticipate, apare problema delimitării acestora de avansurile acordate şi primite. În acest context, este de menţionat faptul că în componenţa avansurilor acordate urmează a fi incluse sumele mijloacelor băneşti transferate furnizorilor şi antreprenorilor în contul procurării ulterioare de bunuri şi servicii, iar în componenţa avansurilor primite – sumele mijloacelor băneşti încasate de la cumpărători şi beneficiari în contul livrării ulterioare de bunuri şi servicii. De remarcat că, în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, sînt frecvente cazurile în care avansurile acordate şi primite se înregistrează eronat, respectiv, ca venituri şi cheltuieli anticipate. Unii autori – Tostogan P. [264, p. 26] şi Zaharcenco I. [271, p. 26–27] – admit înregistrarea plăţii pentru abonări la ediţiile periodice în componenţa cheltuielilor anticipate. După părerea noastră, aceste plăţi nu pot fi reflectate ca cheltuieli anticipate, deoarece, în asemenea caz, bunurile nu au fost procurate, iar serviciile – nu au fost prestate.

Principiul concordanţei (conectării) prevede reflectarea simultană în contabilitate şi în rapoartele financiare a veniturilor şi cheltuielilor ocazionate de unele şi aceleaşi tranzacţii economice. De exemplu, veniturile din vînzări trebuie recunoscute, contabilizate şi reflectate în rapoartele financiare concomitent cu costul vînzărilor (valoarea de bilanţ a bunurilor vîndute, costul serviciilor prestate), adică în una şi aceeaşi perioadă de gestiune.

Acest principiu nu este evidenţiat în mod separat în reglementările contabile internaţionale şi naţionale. În Cadrul general al IASB concordanţa (conectarea) este tratată ca un element al contabilităţii de angajamente. Totodată, în paragraful 14 din SNC 18 se prevede ca „veniturile şi cheltuielile ce fac obiectul uneia şi aceleiaşi tranzacţii sau operaţiuni economice sînt constatate în aceeaşi perioadă de gestiune” [40]. După părerea noastră, concordanţa veniturilor şi cheltuielilor urmează a fi stabilită în reglementările contabile naţionale ca un principiu contabil separat, fiindcă aplicarea acestuia influenţează în mod direct rezultatul financiar al perioadei de gestiune.

Totodată, trebuie luat în considerare faptul că principiul concordanței nu este aplicabil tuturor elementelor de venituri şi cheltuieli. Astfel, unele elemente de venituri, cum ar fi cele rezultate din activele primite cu titlu gratuit, amenzi, despăgubiri, penalități, plusuri de inventar nu pot fi corelate în mod direct cu cheltuielile. De asemenea, o serie de cheltuieli, precum taxele, întreținerile, amenzile, penalitățile şi alte sancțiuni, lipsurile de active constatate la inventariere nu pot fi conectate direct cu veniturile. Totuşi, se poate presupune că astfel de venituri şi cheltuieli apar în cursul desfăşurării activității întreprinderii şi că ele se conectează la veniturile obținute în perioada contabilă în care au apărut şi cheltuielile respective. Pentru asigurarea concordanței veniturilor şi cheltuielilor pe perioade de gestiune, întreprinderea poate, dacă este cazul, să creeze provizioane corespunzătoare pe seama consumurilor şi/sau cheltuielilor perioadei de gestiune curente.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului este prevăzut în Cadrul general al IASB [198, p. 42] şi se regăseşte în paragraful 7 din SNC 1 sub denumirea "prioritatea conținutului asupra formei" [26]. Conform acestui principiu, metodele de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor trebuie să fie orientate spre reflectarea faptelor economice în contabilitate, pornind nu doar de la forma juridică a acestora, dar şi de la conținutul economic şi situația concretă în care acestea au fost efectuate. De exemplu, valoarea de răscumpărare şi cea de bilanț a bunurilor transmise în leasing financiar (arendă finanțată) se înregistrează treptat ca venituri şi cheltuieli ale perioadei de gestiune curente, cu toate că dreptul de proprietate asupra acestor bunuri aparține locatorului (arendatorului) pînă la expirarea termenului contractului de leasing (arendă). Respectarea acestui principiu este deosebit de importantă în condițiile constituirii economiei de piață, în cazul în care legislația şi baza normativă a contabilității privind unele probleme concrete rămîn în urma evoluției practicii activității economico-financiare a întreprinderilor.

De menționat că conceptele şi principiile de recunoaştere contabilă a veniturilor şi cheltuielilor urmează a fi aplicate nu izolat unul față de altul, dar într-un mod complex. Nerespectarea acestora denaturează informația privind situația patrimonială şi financiară a întreprinderii şi se consideră o încălcare a regulilor de ținere a contabilității şi de întocmire a rapoartelor financiare. În acest context, trebuie luat în considerare faptul că la recunoaşterea anumitor elemente de venituri şi cheltuieli pot fi aplicate concomitent două sau mai multe principii. În aceste cazuri, apare problema stabilirii consecutivității aplicării principiilor nominalizate, care este examinată în capitolele următoare ale tezei.

Analiza criteriilor, conceptelor şi principiilor de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor ne permite să concluzionăm că recunoaşterea este un proces complex şi foarte important care influențează în mod direct relevanța şi credibilitatea informațiilor contabile. În mod schematic recunoaşterea contabilă a veniturilor şi cheltuielilor este generalizată în figura 1.4.

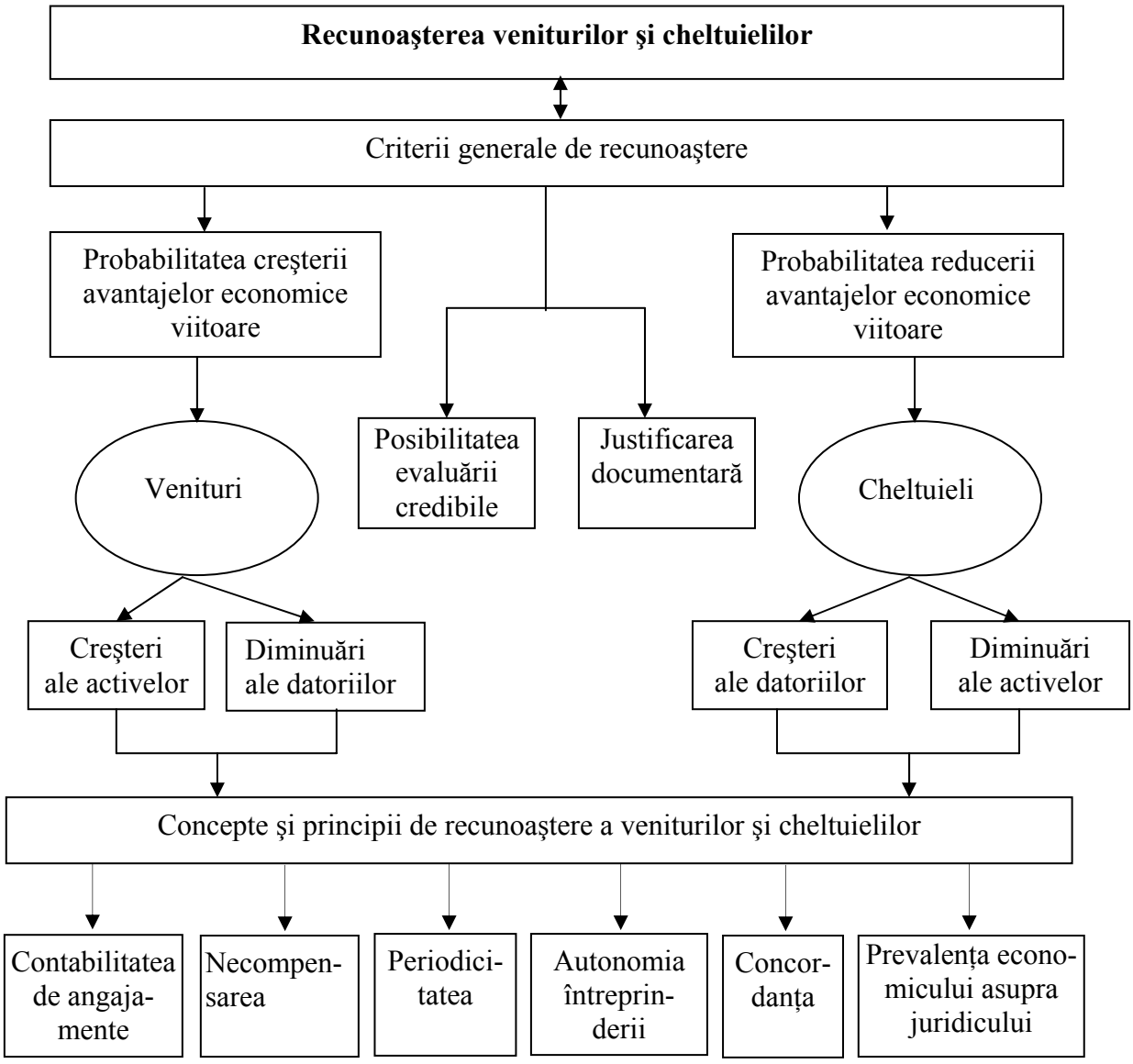

Figura 1.4. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor perioadei de gestiune curente*

***Sursa:** *Elaborat de autor*

În afară de recunoaşterea contabilă a elementelor de venituri şi cheltuieli, la întreprinderi are loc şi recunoaşterea elementelor respective în scopuri fiscale, care se efectuează în conformitate cu prevederile Codului fiscal şi constă în stabilirea perioadei în care acestea trebuie să fie reflectate în declarațiile fiscale. Actele legislative şi normative actuale prevăd reguli distincte privind recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor în contabilitate şi în scopuri fiscale.

Astfel, în contabilitate veniturile şi cheltuielile se recunosc numai în baza conceptului contabilității de angajamente, cu respectarea principiilor contabile fundamentale. În scopuri fiscale, veniturile sînt recunoscute doar în cazul în care ele sînt considerate impozabile conform art. 18 din Codul fiscal [2], iar cheltuielile – dacă acestea sînt ordinare şi necesare, au fost achitate sau suportate

de întreprindere pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător în modul stabilit de art. 24 din Codul fiscal [2]. Unele categorii de întreprinderi (înregistrate ca persoane fizice) pot aplica metoda de casă de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor, care prevede înregistrarea acestora în perioada de gestiune în care au fost încasate (plătite) mijloacele băneşti şi/sau echivalentele acestora.

În cazul recunoaşterii contabile şi fiscale a veniturilor şi cheltuielilor, apar probleme care rezultă din utilizarea terminologiei diferite în actele normative privind contabilitatea şi fiscalitatea. Astfel, unele noțiuni cu denumiri identice din actele normative nominalizate au un conținut diferit şi, invers, – noțiunile cu un conținut identic au diferite denumiri. Lipsa unei terminologii unice creează dificultăți suplimentare la determinarea indicatorilor contabili şi fiscali. Considerăm că în contabilitate şi fiscalitate este necesar să se utilizeze o terminologie unică. În acest scop, ca bază poate servi terminologia aplicată în practica mondială şi conținută în reglementările contabile internaționale. Această abordare va permite ca unele şi aceleaşi noțiuni să se interpreteze identic atît în contabilitate, cît şi în fiscalitate.

1.3. Considerații privind evaluarea veniturilor şi cheltuielilor

Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor este corelată nemijlocit cu evaluarea acestora care reprezintă, probabil, cel mai controversat subiect din contabilitate. În sens general, evaluarea este definită în Dicționarul explicativ al limbii române ca „acțiune de a evalua şi rezultatul ei; socoteală, calcul; apreciere, prețuire” [97, p. 532].

În reglementările contabile internaționale şi naționale, precum şi în literatura de specialitate, noțiunea de evaluare este tratată în mod diferit. Astfel, potrivit Cadrului general al IASB, evaluarea este examinată ca un criteriu al recunoaşterii elementelor contabile şi caracterizată ca „procesul prin care se determină valorile monetare la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț şi în contul de profit şi pierdere” [198, p. 53]. În mod similar, evaluarea este definită în Bazele conceptuale [25], precum şi în lucrările savanților români Feleagă N., Malciu L. [112], Ristea M. [189] etc.

Cercetătorii americani Needles B., Anderson H., Caldwell J. consideră că evaluarea constă în „atribuirea valorii monetare unei operațiuni economice” [160, p. 51].

În opinia savanților australieni Mathews M. şi Perera M., evaluarea reprezintă „atribuirea valorilor numerice obiectelor şi evenimentelor după anumite reguli” [159, p. 271].

Cercetătorul român Pântea I. consideră că prin evaluare se înțelege „exprimarea bănească (valorică) a existenței şi mişcării elementelor patrimoniale” [175, p. 51]. Pentru un alt autor din România, Horomnea E., evaluarea contabilă reprezintă „exprimarea în etalon monetar a unei valori economice determinate: mijloc, resursă, proces (cheltuială, venit) sau rezultat” [130, p. 422].

Savantul rus Palii V. afirmă că evaluarea (măsurarea cantitativă) reprezintă „metodologia determinării sumei băneşti cînd tranzacţiile, evenimentele şi fenomenele economice se reflectă în registrele contabile şi în rapoartele financiare” [180, p. 37].

Generalizînd definiţiile evaluării prezentate mai sus, concluzionăm că în sursele bibliografice aceasta este examinată în două maniere diferite: în primul rînd, ca un criteriu de recunoaştere a elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor, şi, în al doilea rînd, – ca o etapă separată a exerciţiului contabil. Sîntem de părerea că examinarea evaluării ca o etapă separată este mai adecvată şi permite a completa noţiunea de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor prin următoarea tratare: **evaluarea este procedeul de determinare a sumelor veniturilor şi cheltuielilor care urmează a fi reflectate în contabilitate şi în rapoartele financiare ale perioadei de gestiune curente**.

La evaluarea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii, apar multiple probleme dintre care, în opinia noastră, principalele sînt:

1) selectarea bazei de evaluare;
2) adoptarea conceptului de menţinere a capitalului;
3) stabilirea modelului contabil utilizat;
4) respectarea conceptelor şi principiilor contabile fundamentale.

Considerăm că problemele nominalizate trebuie să fie soluţionate de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcţie de necesităţile informaţionale şi strategia dezvoltării, iar variantele selectate urmează a fi reflectate în politica de contabilitate a acesteia.

Evaluarea veniturilor şi cheltuielilor prevede alegerea unei anumite baze de evaluare care este condiţionată de scopul evaluării şi de particularităţile elementelor de venituri şi cheltuieli. Conform Cadrului general al IASB, întreprinderea poate aplica separat sau în diverse combinaţii patru baze de evaluare a elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor: *costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă (de decontare) şi valoarea actualizată* [198, p. 52–53]. Aceste noţiuni sînt prevăzute şi în Bazele conceptuale sub următoarele denumiri: *valoarea de intrare, valoarea curentă, valoarea realizabilă (valoarea de decontare), valoarea actuală*, precum şi în normele internaţionale de evaluare care cuprind Standardele Internaţionale de Evaluare (IVS), Standardele Internaţionale de Aplicaţie în Evaluare (IVA) şi Standardele Internaţionale de Practică în Evaluare (GN).

Caracteristica bazelor de evaluare a elementelor contabile şi modalităţile de aplicare a acestora la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor sînt prezentate în *anexa 3*. După cum rezultă din această anexă, la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor pot fi aplicate în mod direct costul istoric şi valoarea actualizată, iar celelalte baze de evaluare trebuie utilizate indirect ca reprezentări ale valorii juste a activelor şi datoriilor care generează veniturile şi cheltuielile respective.

Baza de evaluare aplicată cel mai frecvent de întreprinderi la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor este costul istoric. Avantajul principal al acestei baze constă în faptul că costul istoric este veridic, deoarece acesta exprimă consumurile efective ale întreprinderii la achiziția (fabricarea) bunurilor şi prestarea serviciilor. Prin urmare, costul bunurilor vîndute şi a serviciilor prestate trebuie, de regulă, să corespundă cu valoarea de intrare sau costul efectiv al acestora.

Totodată, evaluarea veniturilor şi cheltuielilor în baza costului istoric are şi unele dezavantaje care rezultă din faptul că acesta nu corespunde întotdeauna intereselor utilizatorilor externi ai informațiilor contabile şi nu permite delimitarea veniturilor şi cheltuielilor aferente evenimentelor extraordinare şi/sau modificărilor neprognozate ale prețurilor. De exemplu, în cazul nimicirii unui obiect de mijloace fixe în urma calamității naturale, întreprinderea suportă pierderi, chiar dacă pentru acest obiect a fost calculată integral uzura. De aceea, în această situație, considerăm că este mai rezonabil a evalua obiectul nimicit la valoarea curentă.

Costul istoric, de obicei, se combină cu alte baze de evaluare. Astfel, stocurile de mărfuri şi materiale trebuie să fie înregistrate în bilanț la suma cea mai mică dintre valoarea de intrare (costul efectiv) şi valoarea realizabilă netă, iar datoriile privind pensiile – la valoarea lor actualizată. Diferențele apărute în aceste cazuri urmează a fi contabilizate ca cheltuieli şi/sau venituri (în limitele valorii de intrare/costului efectiv), în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile corespunzătoare.

Aplicarea bazei de evaluare a elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor, este condiționată de conceptul de menținere a capitalului acceptat de întreprindere. În Cadrul general al IASB [198, p. 54] sînt prezentate două concepte de menținere a capitalului care se regăsesc şi în paragraful 100 din Bazele conceptuale [25]:

1) menținerea capitalului financiar;
2) menținerea capitalului fizic.

Diferența principală dintre cele două concepte referitoare la menținerea capitalului este reprezentată de tratamentul efectelor variației prețurilor activelor şi a sumelor datoriilor întreprinderii. Sub aspect general, o întreprindere îşi menține capitalul, dacă la sfîrşitul perioadei are un capital egal cu cel de la începutul perioadei. Orice valoare în plus față de cea necesară menținerii capitalului la nivelul de la începutul perioadei este considerată profit.

Conform conceptului de menținere a capitalului financiar, profitul este obținut doar în cazul în care valoarea financiară sau monetară a activelor nete, la sfîrşitul perioadei, este mai mare decît valoarea financiară sau monetară a activelor nete, la începutul perioadei, după excluderea distribuțiilor către şi a contribuțiilor de la proprietarii întreprinderii, în cursul perioadei. Menținerea capitalului financiar poate fi evaluată atît în unități monetare nominale, cît şi în unități de putere de

cumpărare constantă. Un asemenea concept nu impune folosirea unei anumite baze de evaluare. Selectarea bazei depinde de tipul de capital financiar (capital nominal investit sau capital în putere constantă de cumpărare) pe care întreprinderea doreşte să-l menţină.

În baza conceptului de menţinere a capitalului fizic, profitul este obţinut atunci cînd capitalul fizic (economic sau productiv) de la sfîrşitul perioadei, în valoare curentă, depăşeşte pe cel de la începutul perioadei în aceeaşi valoare, după excluderea distribuţiilor către şi a contribuţiilor de la proprietarii întreprinderii în cursul perioadei de gestiune. Conceptul de menţinere a capitalului fizic necesită aplicarea costului (valorii) curent(ă) ca bază de evaluare.

Selectarea de către o întreprindere a celui mai potrivit concept de menţinere a capitalului trebuie să se efectueze în funcţie de necesităţile utilizatorilor de informaţii contabile. Conceptul ales indică obiectivul urmărit în determinarea profitului, deşi pot apărea anumite dificultăţi de evaluare la aplicarea practică a conceptului respectiv.

Alegerea bazelor de evaluare şi a conceptului de menţinere a capitalului determină modelul contabil utilizat de către o întreprindere pentru ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare. În practica internaţională se aplică diverse modele contabile care rezultă din diferite ipoteze şi prezintă grade diferite de relevanţă şi credibilitate a informaţiilor. În prezent, organismele contabile internaţionale şi, în special, IASB nu prescriu un anumit model contabil, în afară de cazurile excepţionale, de exemplu, pentru acele întreprinderi care funcţionează în condiţiile unei economii hiperinflaţioniste [198, p. 56].

În literatura de specialitate autohtonă lipsesc investigaţiile referitoare la modelele contabile care trebuie să fie aplicate de către întreprindere. Aceste probleme sînt abordate în lucrările savanţilor din Australia – Mathews M., Perera M. [159]; Statele Unite ale Americii – Hendriksen S., Van Breda M. [134]; România – Feleagă N. [105], Manolescu M. [152], Ristea M. [117], în care sînt descrise mai multe modele contabile, din care, în opinia noastră, următoarele două sînt cele mai răspîndite:

1) modelul bazat pe valoarea curentă (costul istoric recuperabil);
2) modelul bazat pe valoarea actualizată.

Considerăm că modelul contabil trebuie să fie stabilit de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcţie de strategia dezvoltării acesteia şi cu condiţia respectării echilibrului între relevanţă şi credibilitate.

Astfel, modelul bazat pe valoarea curentă rezultă din conceptul continuităţii activităţii întreprinderii şi poate fi aplicat în cazul în care aceasta este dispusă să-şi continue în mod normal activităţile sale în viitorul previzibil. Factorul principal al acestui model constă în înlocuirea activelor existente sau menţinerea posibilităţilor de desfăşurare a activităţii, de aceea elementele contabile, inclusiv veniturile şi cheltuielile, se evaluează în baza valorii curente sau de înlocuire.

Modelul bazat pe valoarea actualizată presupune un comportament adaptiv al întreprinderii, adică intenția acesteia de a se adapta la condițiile economice, care se schimbă permanent, în scopul obținerii unui volum maxim de avantaje economice. În cadrul acestui model, menținerea parametrilor curenți ai activității întreprinderii nu este obligatorie, deoarece factorul de bază constă în capacitatea întreprinderii de a funcționa normal în orice condiții economice. În linii generale, utilizarea acestui concept permite analizarea capacității activelor întreprinderii de a genera venituri, de regulă, sub formă de mijloace băneşti sau echivalente a acestora. La aplicarea modelului nominalizat, evaluarea veniturilor şi cheltuielilor se bazează pe valoarea actualizată (valoarea prezentă a veniturilor şi cheltuielilor viitoare).

Credibilitatea evaluării veniturilor şi cheltuielilor depinde în mare măsură de respectarea principiilor contabile fundamentale. De menționat, că în reglementările contabile internaționale şi naționale, nu sînt concretizate principiile contabile care trebuie aplicate nemijlocit la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor. În literatura de specialitate autohtonă, de asemenea, lipsesc investigațiile complexe referitoare la aceste probleme. Totodată, în lucrările unor savanți români – Manolescu M. [152], Ristea M. [117] – sînt evidențiate patru principii de evaluare a elementelor contabile: ***recuperarea costului istoric, stabilitatea unității monetare, prudența şi evaluarea separată a elementelor de activ şi de datorii***. Aceste principii sînt caracterizate sub aspect general fără referințe speciale la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor.

În opinia noastră, evaluarea veniturilor şi cheltuielilor trebuie să se bazeze pe următoarele principii contabile: ***prudența (conservatismul), permanența metodelor, pragul de semnificație (importanța relativă), unitatea monetară*** şi ***evaluarea separată a elementelor de venituri şi cheltuieli***. În afară de principiile enumerate, la evaluarea contabilă a elementelor de venituri şi cheltuieli, este necesar să se ia în considerare conceptul contabilității de angajamente şi principiul necompensării, care se aplică şi la recunoaşterea elementelor sus-menționate.

Principiul prudenței sau **conservatismul** este considerat pilonul de bază al contabilității (mai ales în țările în care aceasta îndeplineşte un important rol juridic), deoarece aplicarea lui protejează întreprinderea şi utilizatorii informațiilor acesteia împotriva evaluărilor subiective şi multiplelor riscuri şi incertitudini care pot apărea în viitor.

Necesitatea aplicării acestui principiu este condiționată de faptul că în economia de piață întreprinderile, de regulă, funcționează în condiții de incertitudine. În sens general, principiul prudenței este definit în Cadrul general al IASB şi constă în „includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel încît activele şi veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile şi cheltuielile să nu fie subevaluate” [198, p. 42].

Directiva a IV-a a CCE (art. 31) stipulează că principiul prudenței trebuie „în orice caz, să fie observat şi, în special:

- numai beneficiile realizate la închiderea bilanțului pot să fie înscrise în documentele de sinteză;
- trebuie să se țină cont de toate riscurile previzibile şi pierderile eventuale care au apărut în cursul exercițiului sau al unui exercițiu anterior, chiar dacă aceste riscuri sau pierderi nu sînt cunoscute decît între data de închidere a exercițiului şi data la care bilanțul este întocmit;
- trebuie să se țină cont de deprecieri, indiferent dacă exercițiul se soldează cu pierderi sau beneficii, toate riscurile previzibile" [96, p. 9].

În Republica Moldova, principiul prudenței este stabilit în Bazele conceptuale [25], SNC 1 [26], SNC 5 [30] şi trebuie să fie aplicat în mod obligatoriu la evaluarea tuturor elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor.

Conform principiului prudenței, veniturile trebuie evaluate şi contabilizate doar în cazul în care au fost cîştigate, iar cheltuielile – nemijlocit în momentul efectuării acestora. De exemplu, pierderile din lipsurile şi deteriorarea bunurilor constatate la inventariere se înregistrează ca cheltuieli în momentul constatării (indiferent de cauzele lor), iar sumele de recuperare a acestor pierderi de către persoanele vinovate trebuie să fie recunoscute şi evaluate ca venituri doar atunci cînd întreprinderea dispune de o certitudine argumentată privind recuperarea prejudiciului material cauzat (acordul în scris a persoanei vinovate, decizia instanței judecătoreşti etc.).

Principiul prudenței se aplică pe larg în practica contabilă internațională, fiind inclus în reglementările contabile din mai multe țări în modul prezentat în *anexa4*. Analiza informațiilor din această anexă ne permite să concluzionăm că aplicarea principiului prudenței trebuie să asigure un grad mai înalt al disponibilității de a reflecta în contabilitate şi în rapoartele financiare cheltuielile şi datoriile decît veniturile şi activele.

Respectarea principiului prudenței permite întreprinderii, după caz, să constituie provizioanele respective pe seama consumurilor şi/sau cheltuielilor perioadei de gestiune curente. Actualmente, actele normative în vigoare nu stabilesc nomenclatorul, modul de constituire şi de utilizare a provizioanelor. După părerea noastră, întreprinderile autohtone pot constitui de sine stătător, în conformitate cu politica de contabilitate, provizioane aferente: recuperării pierderilor probabile aferente creanțelor compromise; plății indemnizațiilor de concediu şi recompenselor angajaților (pentru vechimea în muncă, pentru rezultatele anuale ale activității etc.); reparației mijloacelor fixe; ieşirii mijloacelor fixe; returnării (reducerii prețurilor) bunurilor vîndute; deservirii şi reparației de garanție a bunurilor vîndute; lucrărilor pregătitoare în producțiile sezoniere; recultivării terenurilor şi efectuării altor măsuri de protecție a mediului ambiant; recuperării altor cheltuieli neprognozate.

Este de remarcat că în literatura de specialitate se întîlnesc opinii împotriva aplicării principiului prudenței. Astfel, savanții americani Hendriksen E.S. şi Van Breda M. afirmă că principiul prudenței este "în cel mai bun caz, o metodă foarte mediocră, pentru a trata existența incertitudinii în evaluarea activelor, datoriilor şi rezultatelor. În cel mai rău caz, acest principiu antrenează o distorsiune completă a datelor contabile. Este deosebit de periculos prin efectele sale imprevizibile. Prin urmare, datele contabile stabilite cu prudență nu permit o interpretare corectă" [134, p. 103]. Autorii nominalizați consideră că conservatismul trebuie să fie exclus din teoria contabilității, fiindcă diminuarea intenționată a informațiilor contabile poate genera decizii nejustificate la fel ca şi majorarea neargumentată a acestor informații.

După părerea noastră, opinia savanților sus-menționați este neargumentată din următoarele considerente.

În primul rînd, supraevaluarea veniturilor şi a rezultatelor este mai primejdioasă pentru întreprindere şi proprietarii ei decît subevaluarea acestora. Cu alte cuvinte, consecințele legate de pierderi şi faliment sînt mai serioase decît consecințele obținerii unui profit majorat. Prin urmare, nu este rezonabil a aplica aceleaşi reguli pentru evaluarea veniturilor şi a cheltuielilor.

În al doilea rînd, contabilul are acces la un volum mai mare de informații decît alți utilizatori (investitori, creditori etc.). Totodată, la efectuarea auditului contabilii se pot confrunta cu două tipuri de riscuri principale. Pe de o parte, datele reflectate în rapoartele financiare pot fi eronate, iar pe de altă parte – în rapoartele financiare pot lipsi unele informații veridice. În acest caz, prudența înseamnă că consecințele pentru erorile comise în rapoartele financiare trebuie să fie mai serioase decît pentru dezvăluirea incompletă a informațiilor.

În al treilea rînd, reglementările contabile internaționale şi naționale, de regulă, stabilesc limitele de aplicare a principiului prudenței. Astfel, în Cadrul general al IASB se menționează că „exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de rezerve ascunse sau provizioane excesive, subevaluare deliberată a activelor şi veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor şi cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre şi credibile" [198, p. 42]. Această prevedere se conține în SNC 1 [26] şi SNC 5 [30] şi este obligatorie pentru toate întreprinderile din Republica Moldova. Totodată, trebuie menționat faptul că, în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, principiul prudenței nu întotdeauna se respectă. Astfel, la multe întreprinderi, stocurile de mărfuri şi materiale sînt reflectate în rapoartele financiare la valoarea de intrare (costul efectiv) şi nu la suma cea mai mică dintre valoarea de intrare (costul efectiv) şi valoarea realizabilă netă, după cum rezultă din prevederile reglementărilor contabile naționale şi internaționale. De asemenea, nu sînt determinate şi luate în considerare deprecierile activelor, deoarece lipseşte SNC corespunzător, cu toate că în practica internațională se aplică IAS 36 «Deprecierea activelor».

Mai mult decît atît, unele întreprinderi nu creează provizioane pentru eventualele riscuri şi pierderi. Această situaţie este condiţionată într-o mare măsură de faptul că, potrivit art. 31 (2) din Codul fiscal, provizioanele constituite în contabilitate nu sînt recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale [2].

Nerespectarea **principiului prudenţei** în cazurile sus-menţionate conduce la majorarea nejustificată a veniturilor şi activelor şi diminuarea cheltuielilor şi datoriilor şi, în consecinţă, denaturează rezultatul activităţii (profitul/pierderea) întreprinderii şi alţi indicatori din rapoartele financiare care servesc drept bază pentru luarea deciziilor manageriale şi economice.

Din aceste considerente, susţinem savanţii care recomandă aplicarea principiului prudenţei, deoarece determinarea profitului este totdeauna aleatorie şi, în consecinţă, este mai bine a se declara profitul minim nu atît pentru a reduce sarcinile fiscale, cît pentru a evita distribuirea de dividende fictive, pentru a atenua, de asemenea, o viziune prea optimistă privind rezultatele activităţii economico-financiare ale întreprinderii.

Principiul permanenţei metodelor constă în aplicarea consecventă de către întreprindere a metodelor de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor pentru asigurarea comparabilităţii informaţiilor contabile. În reglementările contabile internaţionale, permanenţa metodelor este evidenţiată ca un concept de bază, aplicat la evaluarea elementelor contabile şi prezentarea acestora în rapoartele financiare. Astfel, conform Cadrului general al IASB, permanenţa metodelor reprezintă o condiţie obligatorie pentru „măsurarea şi prezentarea efectului financiar al aceloraşi tranzacţii şi evenimente care trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei entităţi şi de-a lungul timpului pentru aceeaşi entitate şi într-o manieră consecventă pentru diferite entităţi" [198, p. 43].

Directiva a IV-a CCE (art. 31) stabileşte permanenţa metodelor ca un principiu general, inclus în categoria regulilor de evaluare: „modurile de evaluare nu pot fi modificate de la un exerciţiu la altul" [96, p. 9].

Conform IAS 1, „permanenţa metodelor constă în aplicarea consecventă a acestora de la un exerciţiu la altul" [198, p. 650–651].

Principiul permanenţei metodelor este prevăzut în paragraful 6 din SNC 1 ca o convenţie (condiţie) obligatorie ce trebuie să fie respectată la elaborarea şi aplicarea politicii de contabilitate a întreprinderii [26].

În literatura de specialitate, principiul permanenţei metodelor este examinat sub aspectul general. După părerea noastră, aplicarea acestui principiu trebuie să presupună:

1) utilizarea de către o întreprindere a uneia şi aceleiaşi metode (procedeu) de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor în diferite perioade de gestiune;

2) aplicarea unora şi aceloraşi metode de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor în aceeaşi perioadă de gestiune;
3) folosirea unora şi aceloraşi metode de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor de către diferite întreprinderi.

De regulă, întreprinderea trebuie să utilizeze aceleaşi metode de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor de la o perioadă de gestiune la altă, de exemplu, metodele de evaluare a pierderilor din creanțe compromise, de repartizare (decontare) a veniturilor şi cheltuielilor anticipate. Totodată, aplicarea acestui principiu nu interzice modificarea metodelor de evaluare cu condiția că noile metode asigură un grad mai înalt de veridicitate a informațiilor contabile. Toate modificările metodelor de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor, indiferent de cauzele apariției lor, trebuie să fie argumentate şi reflectate în politica de contabilitate, indicîndu-se data intrării în vigoare a acestora.

Principiul pragului de semnificație este prevăzut în IAS 1 şi constă în faptul că „fiecare element semnificativ trebuie prezentat separat în situațiile financiare. Valorile nesemnificative trebuie agregate cu valorile de natură sau funcție similară şi nu trebuie prezentate separat" [198, p. 651].

Acest principiu, de asemenea, este stabilit în reglementările contabile din Australia, Bulgaria, Marea Britanie, SUA, România şi alte țări. Totodată, în Directiva a IV-a CCE principiul pragului de semnificație nu este prevăzut şi nu se aplică în unele țări-membre ale Uniunii Europene.

În Republica Moldova principiul pragului de semnificație se regăseşte în SNC 1 [26**],** SNC 5 [30] şi SNC 8 [32] sub denumirea „importanța relativă" sau „esențialitatea".

Esența principiului pragului de semnificație constă în faptul că în contabilitate şi în rapoartele financiare trebuie să fie reflectată toată informația esențială pentru utilizatorii rapoartelor financiare din punctul de vedere al posibilității utilizării acesteia pentru diferite evaluări şi luări de decizii. Informația se consideră esențială în cazul în care lipsa sau insuficiența acesteia poate să influențeze deciziile utilizatorilor adoptate de aceştia în baza informațiilor din rapoartele financiare. În acelaşi timp, dacă informația sau gradul de exactitate a acesteia nu are o importanță mare pentru utilizatorii de rapoarte financiare, ea se consideră neesențială. Aplicarea principiului pragului de semnificație are menirea să contribuie la simplificarea lucrărilor de prelucrare a informației şi de întocmire a rapoartelor financiare.

Cercetările efectuate demonstrează că, la aplicarea principiului pragului de semnificație, este necesară soluționarea următoarelor probleme de ordin principal:

- aprecierea mărimii pragului de semnificație;
- determinarea cazurilor de aplicare a pragului de semnificație;
- stabilirea elementelor față de care pragul de semnificație urmează a fi aplicat, indiferent de mărimea acestuia.

În literatura de specialitate străină, sînt descrise diferite metode de apreciere a mărimii pragului de semnificație care prevăd stabilirea acesteia sub formă de cotă procentuală față de valoarea totală a anumitor elemente contabile (active, datorii, venituri, cheltuieli) sau în sumă fixă. Totodată, considerăm că, indiferent de metoda aplicată la stabilirea pragului de semnificație, trebuie luați în considerare următorii factori: mărimea relativă a elementului; natura elementului; precizia cu care elementul poate fi evaluat.

În practica internațională şi în literatura de specialitate sînt relevate mai multe modalități de stabilire a pragului de semnificație. Astfel, în Marea Britanie semnificația unui element contabil se determină în felul următor:

- se compară mărimea elementului cu suma generală (totală) rezultată din conturi;
- se compară mărimea elementului cu valorile sale anterioare;
- se compară mărimea elementului cu totalul din care face parte, iar, dacă are o pondere foarte mare, se cere prezentarea lui într-un element – rînd separat;
- se examinează natura şi mărimea elementului;
- se are în vedere că anumite elemente sînt considerate întotdeauna semnificative, de exemplu, remunerația membrilor Consiliului director (organului executiv) şi a altor persoane considerate ca părți legate [117, p. 131].

În SUA, sînt stabilite mai multe nivele ale pragului de semnificație, în funcție de tipul şi natura elementului contabil. De exemplu, ca semnificative sînt considerate:

- orice creanțe față de membrii Consiliului director sau față de acționarii care depăşesc 1% din valoarea activelor;
- orice element cu o mărime mai mare de 5% din valoarea activelor; şi
- orice activitate legată de extracția de petrol sau gaze care reprezintă mai mult de 10% din suma veniturilor [117, p. 132–133].

Savantul român Duțescu A. consideră că „determinarea pragului de semnificație al unui element, care este reper de manifestare a suprafeței semnificative, se poate cuantifica şi prin compararea mărimilor unor indicatori financiari (lichiditate, solvabilitate, profitabilitate etc.) calculate prin includerea, respectiv, excluderea elementului analizat. Dacă valorile indicatorului respectiv diferă, în valoarea absolută, cu cel mult 10%, atunci respectivul element este considerat semnificativ" [100, p. 44].

După părerea economistului rus Novodvorski V., se consideră semnificativă „orice sumă care depăşeşte 5% din totalul valoric general al elementelor contabile corespunzătoare pentru anul de gestiune" [169, p. 25].

În baza analizei diverselor opinii privind determinarea pragului de semnificație, considerăm că acesta trebuie să fie aplicat în următoarele cazuri:

1. *Reflectarea distinctă a elementelor de venituri şi cheltuieli în rapoartele financiare*. Actualmente, această prevedere nu poate fi aplicată pentru întreprinderile autohtone, deoarece rapoartele financiare se întocmesc conform unor formulare-tip, aprobate de Ministerul Finanțelor. Totodată, la întocmirea rapoartelor nominalizate în formă liberă va fi necesară evidențierea separată a elementelor de venituri şi cheltuieli care vor depăşi pragul de semnificație stabilit de către întreprindere.
2. *Corectarea erorilor contabile*. În acest caz trebuie luată în considerare nu numai semnificația unei erori concrete, ci şi a sumei cumulative a acestora care sînt comise în perioada de gestiune corespunzătoare. Actualmente, modul de determinare a semnificației erorilor contabile este stabilit în paragraful 28 din SNC 8, conform căruia, pentru toți agenții economici, cîteva erori (o eroare) se califică drept neesențiale (ă), dacă pragul de semnificație al acestora (acesteia) nu va depăşi 5% din totalul capitalului propriu real, recalculat la valoarea de piață (activele nete) şi diminuat cu subvențiile primite, mijloacele cu destinație specială şi sursele de acoperire a obiectelor aflate în administrare temporară. Totodată, însă, suma erorii, ajungînd pînă la ½ din plafonul stabilit de legislație pentru obiectele de mică valoare şi scurtă durată, să nu depăşească 1 000 de unități convenționale – pentru persoanele fizice şi 10 000 de unități convenționale – pentru persoanele juridice, luîndu-se ca bază mărimea unității convenționale la momentul apariției erorii [32]. În opinia noastră, prevederile SNC 8 nu sînt clare şi nu pot fi aplicate în practica contabilă a întreprinderilor autohtone. În acest context, propunem să se simplifice modul de determinare a pragului de semnificație prin stabilirea unei cote procentuale fixe (de exemplu, 5%) din sumele totale ale veniturilor şi cheltuielilor perioadei de gestiune corespunzătoare.
3. *Repartizarea veniturilor şi cheltuielilor pe perioade de gestiune*. Considerăm nerezonabilă repartizarea veniturilor şi cheltuielilor pe perioade de gestiune în cazurile în care acestea nu sînt semnificative pentru întreprindere. De exemplu, cheltuielile pentru convorbirile telefonice şi serviciile comunale pot fi înregistrate în perioada de gestiune în care au fost primite facturile respective, indiferent în ce perioadă acestea au fost efectuate. În mod similar trebuie determinate cheltuielile aferente concediilor de odihnă acordate în decembrie-ianuarie. De menționat că unii specialişti autohtoni, de exemplu, Zaharcenco I., propun de a repartiza plata pentru concediile acordate în perioadele nominalizate între anii de gestiune [272, p. 21–22]. După părerea noastră, această propunere complică substanțial lucrările contabile şi contravine principiului pragului de semnificație. De aceea considerăm rezonabil a înregistra plata pentru concediul de odihnă ca cheltuieli ale perioadei de gestiune în care acesta a fost acordat.

4. *Aplicarea unităților de măsură.* După părerea noastră, este inutilă ținerea contabilității în lei şi bani, deoarece pentru majoritatea întreprinderilor sumele exprimate în bani nu sînt semnificative. Mai mult decît atît, rapoartele financiare publicate ale unor întreprinderi mari pot fi exprimate în mii lei, fiindcă sumele neînsemnate nu influențează procesul de luare a deciziilor de către utilizatorii de informații contabile.
5. *Utilizarea metodelor de evidență***.** În opinia noastră, întreprinderea trebuie să aplice acele metode de evidență care sînt simple şi nu influențează semnificativ indicatorii rapoartelor financiare. De exemplu, întreprinderea poate determina cheltuielile privind impozitul pe profit în mod direct, fără luarea în considerare a diferențelor temporare, cu condiția că rezultatele obținute nu diferă semnificativ.

În concluzie menționăm, că la stabilirea mărimii pragului de semnificație aferent elementelor de venituri şi cheltuieli, fiecare element trebuie analizat în funcție de suma şi natura sa ca un tot unitar sau ca anumite componente ale rapoartelor financiare sau alte elemente individuale sau subtotaluri relevante pentru raportul respectiv. Mărimea pragului de semnificație este condiționată atît de valoarea elementului contabil, cît şi de natura acestuia. În multe situații, este necesar un raționament just şi avizat a unui contabil profesionist, care depinde de situația specifică a fiecărui caz în parte. O sumă considerată nesemnificativă într-o situație poate fi semnificativă în altă situație. Decizia depinde, în mare măsură, de natura elementului contabil. Astfel, în practica internațională, frauda este considerată un element semnificativ, indiferent de mărimea sumelor, şi trebuie să fie reflectată separat în rapoartele financiare [117, p. 133]. Considerăm că mărimea pragului de semnificație şi/sau modalitatea de stabilire a acestuia urmează a fi reflectate în politica de contabilitate a întreprinderii.

Principiul unității monetare nu este prevăzut în reglementările contabile internaționale. Totodată, aplicarea acestui principiu rezultă din art. 8 al Legii contabilității, potrivit căruia întreprinderile sînt obligate să țină contabilitatea în monedă națională [4].

Principiul unității monetare prevede utilizarea unor unități comune pentru evaluarea tuturor elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor. Aplicarea acestui principiu este foarte importantă, deoarece moneda este considerată o sursă de înlocuire în formă naturală a bunurilor ce formează obiectul evaluării.

La aplicarea acestui principiu, este necesar să fie luate în considerare următoarele aspecte:

1) evaluarea veniturilor şi cheltuielilor trebuie efectuată în lei moldoveneşti. Totodată, în cazul tranzacțiilor în valută străină sau în unități convenționale, acestea trebuie contabilizate concomitent şi în valută străină şi/sau în unități convenționale. În astfel de cazuri apar diferențe de curs valutar şi de sumă care influențează mărimea veniturilor şi cheltuielilor perioadei de gestiune curente;

2) valoarea efectivă a monedei este instabilă în timp şi diferă de la o perioadă de gestiune la altă. De exemplu, puterea de cumpărare a leului moldovenesc în anul 1997 era cu mult mai mare decît în anul 2007. Instabilitatea monedei devine evidentă în condiţiile unei economii hiperinflaţioniste. Cantitatea de monedă necesară pentru evaluarea unui bun creşte prin inflaţie nu din cauza modificării valorii relative a bunului în raport cu altele, ci din cauza schimbării semnificaţiei etalonului monetar. În aceste condiţii, rapoartele financiare privind situaţia patrimonială şi financiară a întreprinderii urmează a fi ajustate cu efectele inflaţiei;
3) unele tipuri de fapte economice generatoare de venituri şi cheltuieli sînt dificil de exprimat prin intermediul unităţilor monetare. De exemplu, competenţa angajaţilor întreprinderii, capacitatea managerială a conducătorilor acesteia, capacitatea creativă a unei echipe de cercetare, climatul social (calitatea relaţiilor dintre angajaţi), relaţiile privilegiate sau neprivilegiate cu statul, calitatea mediului în care întreprinderea îşi desfăşoară activitatea (gradul de poluare, intensitatea restricţiilor impuse de mediu etc.).

Principiul evaluării separate a elementelor de venituri şi cheltuieli nu este concretizat în mod special în reglementările contabile internaţionale şi naţionale. Însă acest principiu este foarte important, deoarece presupune evaluarea separată a fiecărui element de venituri şi cheltuieli. În acest context, trebuie luate în considerare modul de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor, precum şi faptul că, pentru diferite elemente de venituri şi cheltuieli, sînt stabilite reguli distincte de evaluare. Astfel, în cazul vînzării bunurilor, veniturile se evaluează la valoarea justă, iar cheltuielile – la valoarea de bilanţ a bunurilor vîndute. Veniturile din redevenţe se evaluează la sumele prevăzute în contractele încheiate între titularul şi beneficiarul de active nemateriale, iar cheltuielile privind împrumuturile – la suma dobînzilor calculate pentru perioada de gestiune curentă.

În baza celor expuse, concluzionăm că evaluarea reprezintă un proces complex şi dificil care necesită respectarea anumitor condiţii, generalizate în figura 1.5.

Veniturile şi cheltuielile evaluate în contabilitate servesc drept bază pentru determinarea rezultatului financiar şi a celui fiscal.

Conform Concepţiei reformei contabilităţii în Republica Moldova, pentru calcularea rezultatului contabil şi a celui fiscal nu este necesară ţinerea unei contabilităţi paralele [10, p. 7]. Rezultatul fiscal se determină prin corectarea profitului (pierderii) contabil cu mărimea diferenţelor ocazionate de divergenţele existente între regulile contabile şi fiscale.

Sub aspect teoretic, pot fi evidenţiate patru grupe de diferenţe între sumele veniturilor şi cheltuielilor evaluate în contabilitate şi în scopuri fiscale, care se referă la:

- veniturile recunoscute în contabilitate, dar nerecunoscute sau limitate în scopuri fiscale;
- veniturile recunoscute în scopuri fiscale, dar nerecunoscute în contabilitate;

- cheltuielile recunoscute în contabilitate, dar nerecunoscute sau limitate în scopuri fiscale;
- cheltuielile recunoscute în scopuri fiscale, dar nerecunoscute în contabilitate.

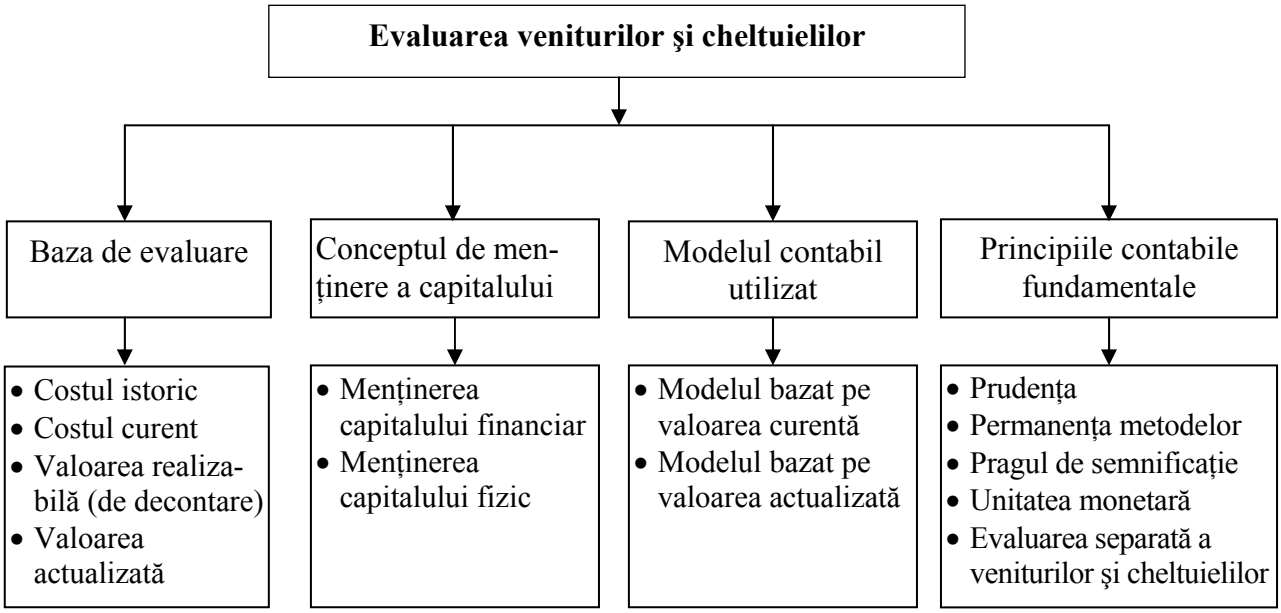

Figura 1.5. Condițiile de evaluare contabilă a veniturilor şi cheltuielilor*

****Sursa:** *Elaborat de autor*

Fiecare din grupele diferențelor specificate se subdivizează, în funcție de caracteristicile temporare, în diferențe permanente şi temporare. Modul de calculare a diferențelor permanente şi temporare este reglementat de prevederile SNC 12 şi IAS 12. Unele aspecte privind determinarea şi contabilizarea diferențelor specificate sînt abordate în lucrările savanților autohtoni şi străini: Bucur V., Graur A., Țurcanu V. [75], Prisacar T. [246], Vitiuc A., Cicibaba Iu. [269], Zaharcenco I. [270], Feleagă N. [105], Gray C., Needles B. [128], Hendriksen S., Van Breda M. [134], Moraru A. [118], Ristea M. [189] etc.

Diferențele permanente apar în cazurile în care anumite tipuri de venituri şi cheltuieli recunoscute în contabilitate nu sînt recunoscute parțial sau integral în scopuri fiscale. Astfel de diferențe se referă, în particular, la:

- veniturile obținute de întreprindere ca despăgubire pentru prejudiciile cauzate de calamități naturale sau tehnogene; ca urmare a decontării facilităților fiscale aferente impozitului pe profit care se înregistrează ca venituri în contabilitate, dar nu se iau în calcul la determinarea rezultatului fiscal;
- cheltuielile de detaşare a angajaților şi de reprezentare; donațiile în scopuri filantropice; cheltuielile pentru asigurarea riscurilor financiare, care se iau integral în calcul la determinarea rezultatului contabil, iar în scopuri fiscale se deduc numai în limitele stabilite de Guvern;

- cheltuielile personale şi familiale; pierderile din vînzarea sau schimbul de active efectuate între persoane afiliate; penalităţile şi amenzile aferente impozitelor şi plăţilor la buget, uzura mijloacelor fixe primite cu titlu gratuit care se înregistrează ca cheltuieli în contabilitate, dar nu se recunosc ca deduceri la calcularea rezultatului fiscal.

Diferenţele permanente trebuie luate integral în calcul la determinarea impozitului pe profit al perioadei curente şi nu influenţează rezultatul fiscal al perioadelor de gestiune viitoare.

Diferenţele temporare se înregistrează în cazurile în care perioadele de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor în scopuri contabile şi fiscale nu coincid. Aceste diferenţe apar într-o perioadă de gestiune şi se decontează pe parcursul uneia sau a cîtorva perioade de gestiune viitoare, în care întreprinderea îndeplineşte cerinţele legislaţiei fiscale privind recunoaşterea cheltuielilor şi, în special, se referă la uzura mijloacelor fixe. Apariţia diferenţelor temporare este condiţionată de aplicarea în contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderilor a diferitelor metode de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor. În funcţie de influenţa, pe care o exercită asupra rezultatului fiscal al perioadelor de gestiune viitoare, acestea pot fi subdivizate în diferenţe impozabile şi deductibile. Diferenţele temporare condiţionează apariţia activelor şi datoriilor amînate privind impozitul pe profit, care se reflectă în bilanţul contabil al anului de gestiune curent.

Generalizînd modul de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor, concluzionăm că acesta are o importanţă decisivă la calcularea corectă a indicatorilor din rapoartele financiare şi din declaraţiile fiscale ale întreprinderii şi, prin urmare, şi la luarea deciziilor manageriale şi economice de către utilizatorii de informaţii contabile.

1.4. Aspecte metodologice generale ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor

La contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor, în afară de problemele teoretice aferente definirii, clasificării, recunoaşterii şi evaluării acestora, apar şi un şir de aspecte metodologice, din care, în opinia noastră, principalele sînt următoarele:

1) elaborarea în cadrul politicii de contabilitate a întreprinderii a compartimentului referitor la venituri şi cheltuieli;
2) perfectarea documentară a faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli;
3) reflectarea veniturilor şi cheltuielilor în registrele şi conturile contabile;
4) generalizarea informaţiilor privind veniturile şi cheltuielile în rapoartele financiare.

Politica de contabilitate reprezintă totalitatea conceptelor, principiilor, regulilor, metodelor şi procedeelor, acceptate de conducerea întreprinderii pentru ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare. Aceasta este un document important şi a devenit obligatoriu pentru toate

întreprinderile odată cu implementarea actualului sistem contabil. În cadrul sistemului contabil precedent politica de contabilitate nu era necesară, deoarece actele normative nu prevedeau decît o singură metodă (variantă) de soluționare a unei probleme concrete.

Actualmente, în literatura de specialitate autohtonă lipsesc investigațiile complexe referitoare la politica de contabilitate a întreprinderii. Unele aspecte privind politica de contabilitate a întreprinderii sînt abordate în lucrările savanților străini: Bacaev A., Şneidman L. [77], Feleagă N., Malciu L. [112], Kasianova G. [216], Nikolaeva S. [166]. Totodată, abordările expuse în lucrările autorilor menționați nu pot fi aplicate în mod direct în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, deoarece nu corespund prevederilor reglementărilor contabile naționale.

În practica internațională modul de elaborare şi de aplicare a politicii de contabilitate este reglementat de prevederile IAS 1 [198, p. 667–668]. În Republica Moldova aceste aspecte sînt prevăzute în SNC 1 „Politica de contabilitate" [26] şi Comentariile cu privire la aplicarea SNC 1 [48], care au fost elaborate de autorul tezei şi se aplică pe larg în practica contabilă a întreprinderilor autohtone.

Este de remarcat, că unele întreprinderi nu acordă atenția cuvenită politicii de contabilitate, care, în opinia noastră, are o importanță deosebită atît pentru organizarea contabilității, cît şi pentru impozitare, din următoarele considerente:

- în politica de contabilitate se stabilesc procedeele utilizate de întreprindere care influențează nemijlocit rezultatele financiar şi fiscal ale acesteia;
- alegerea corectă a procedeelor contabile asigură concordanța dintre contabilitate şi fiscalitate;
- fără o politică de contabilitate proprie, întreprinderea nu poate asigura ținerea contabilității şi întocmirea rapoartelor financiare în conformitate cu cerințele actelor normative, care recomandă diverse variante de evidență a elementelor contabile;
- în cazul lipsei procedeului de ținere a contabilității privind o problemă concretă întreprinderea trebuie să elaboreze şi să argumenteze procedeul corespunzător prin reflectarea acestuia în politica de contabilitate;
- politica de contabilitate este o parte componentă a raportului financiar al întreprinderii şi trebuie prezentată împreună cu acesta tuturor utilizatorilor de informații.

După părerea noastră, la elaborarea şi prezentarea în cadrul politicii de contabilitate a compartimentului referitor la venituri şi cheltuieli, este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

1. Selectarea procedeelor şi metodelor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor trebuie efectuată în conformitate cu conceptele şi principiile contabile fundamentale.

2. Politica de contabilitate se elaborează pentru fiecare an de gestiune şi urmează a fi aplicată de către toate subdiviziunile structurale ale întreprinderii, inclusiv cele cu bilanţ distinct, indiferent de locul amplasării lor. Subdiviziunile structurale aflate peste hotarele Republicii Moldova sînt obligate să aplice politica de contabilitate acceptată de întreprindere şi, concomitent, să respecte normele contabile în vigoare în ţara din care sînt amplasate.

3. În politica de contabilitate nu este rezonabil a reflecta procedeele (metodele) de evidenţă cu o singură variantă de realizare, întrucît acestea sînt unice şi obligatorii pentru utilizare. Drept exemplu de astfel de procedee pot servi componenţa şi modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din diferenţele de reevaluare a activelor pe termen lung, evaluarea stocurilor în bilanţ la valoarea realizabilă netă, calcularea uzurii şi casarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată, decontarea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat etc.

4. Politica de contabilitate trebuie să asigure permanenţa metodelor de evidenţă, aplicate în cursul întregului an de gestiune, precum şi de la o perioadă de gestiune la alta. Totodată, dacă procedeele şi regulile contabile acceptate nu asigură reflectarea exactă a situaţiei patrimoniale şi financiare, întreprinderea este în drept să opereze în politica de contabilitate orice modificări şi completări, dacă acestea nu contravin actelor normative. Conform paragrafului 12 din SNC 1 astfel de modificări sînt posibile în cazul:

a) schimbării situaţiei economice, inclusiv ca urmare a adoptării unor acte legislative noi sau modificării celor în vigoare;
b) schimbărilor intervenite în sistemul de reglementare normativă a contabilităţii;
c) elaborării unor noi procedee şi metode de ţinere a contabilităţii.

În opinia noastră, politica de contabilitate a întreprinderii trebuie să conţină o serie de elemente obligatorii care pot fi grupate pe trei secţiuni.

1. **Dispoziţii generale.** În această secţiune urmează să fie indicate aspectele organizaţionale ale contabilităţii, inclusiv cele aferente contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor: sistemul contabil utilizat; modul de aplicare a documentelor primare; nomenclatorul şi structura registrelor contabile; planul de conturi de lucru; bazele de evaluare şi modalităţile de utilizare a acestora; conceptul de menţinere a capitalului; modelul contabil utilizat; mărimea şi modul de aplicare a pragului de semnificaţie etc.
2. **Procedee şi metode contabile pentru care actele normative prevăd diferite variante.** Procedura de elaborare a acestei secţiuni presupune alegerea unuia din procedeele recomandate în actele normative, argumentarea acestuia pornind de la particularităţile activităţii întreprinderii şi acceptarea lui drept bază pentru ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare. Considerăm că acest compartiment trebuie să conţină următoarele procedee şi metode de bază

referitoare la contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor: criteriile de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor pe tipuri de activităţi ale întreprinderii; metodele şi procedeele de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor din prestarea de servicii; metodele de calculare a costului vînzărilor bunurilor comercializate; metodele de recunoaştere a cheltuielilor privind împrumuturile; metodele de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor privind impozitul pe profit; alte procedee şi metode de evidenţă pentru care în reglementările contabile naţionale sînt stabilite diferite variante.

3. **Procedee şi metode contabile elaborate de întreprindere de sine stătător.** Posibilitatea elaborării de către întreprindere a procedeelor contabilităţii este prevăzută în art. 16 din Legea contabilităţii, conform căruia, dacă actele normative nu stabilesc metodele de ţinere a contabilităţii într-o problemă concretă, întreprinderea este în drept să elaboreze metoda respectivă de sine stătător [4]. În acest caz, trebuie aplicate în următoarea consecutivitate, prevederile:
    a) Cadrului general IASB;
    b) IFRS şi SNC în care se examinează probleme similare;
    c) alte acte normative privind problema respectivă sau analogică.

Considerăm că este necesar să se includă în această secţiune a politicii de contabilitate următoarele procedee şi metode principale de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor: modul de contabilizare a diferenţelor de sumă; bazele de repartizare a consumurilor indirecte de producţie; alte procedee contabile care nu sînt stabilite de actele normative în vigoare, dar sînt necesare pentru contabilizarea faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli.

Elementele principale ale compartimentului politicii de contabilitate referitor la veniturile şi cheltuielile întreprinderii şi interconexiunea acestora cu legislaţia fiscală sînt prezentate în *anexa 5*.

Politica de contabilitate a întreprinderii şi modificările operate în ea urmează a fi perfectate printr-un document de dispoziţie (ordin), cu indicarea datei intrării acestuia în vigoare. Acest document trebuie aprobat de către conducătorul întreprinderii la finele anului precedent şi pus în aplicare începînd cu 1 ianuarie a anului de gestiune curent. Actualmente, modelul ordinului cu privire la politica de contabilitate nu este prevăzut de actele normative în vigoare. În acest context, considerăm că structura acestuia urmează a fi stabilită de către fiecare întreprindere de sine stătător, cu respectarea cerinţelor prevăzute de SNC 1, Comentariile cu privire la aplicarea SNC 1 şi alte acte normative în vigoare. Ordinul cu privire la politica de contabilitate trebuie să conţină numai procedeele (metodele) de evidenţă a elementelor contabile care au fost înregistrate la întreprindere în cursul anului de gestiune. Considerăm inutilă includerea în ordinul nominalizat a procedeelor de evidenţă a elementelor contabile şi faptelor economice care lipsesc la întreprindere.

În ordinul cu privire la politica de contabilitate este rezonabil de a fi prezentată argumentarea normativă (referinţa la actul normativ) a fiecărui procedeu (metodă) acceptat (ă) al (a) contabilităţii. În

opinia noastră, la acest ordin pot fi anexate formularele documentelor primare contabile şi a rapoartelor interne (pentru care nu sînt prevăzute formulare-tip); planul de conturi de lucru; normele de consum al carburanţilor şi lubrifianţilor; normele de parcurs şi exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto; termenele de funcţionare utilă a activelor nemateriale şi mijloacelor fixe; alte documente necesare pentru ţinerea contabilităţii şi întocmirea rapoartelor financiare.

În conformitate cu actele normative în vigoare, întreprinderea este obligată să reflecte toate faptele economice în documentele contabile primare. Actualmente, în calitate de documente primare pot fi utilizate formularele-tip de documente justificative interdepartamentale şi departamentale, precum şi formularele de documente elaborate de sine stătător şi aprobate în modul stabilit de legislaţie. De remarcat, că formularele documentelor primare interdepartamentale au fost aprobate în anul 1995 de către Departamentul Statisticii al Republicii Moldova (în prezent – Biroul Naţional de Statistică) [88] şi nu corespund cerinţelor actuale, de aceea majoritatea întreprinderilor aplică documente elaborate de sine stătător.

Documentarea faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli condiţionează necesitatea soluţionării următoarelor probleme cu caracter general:

- aplicarea documentelor primare întocmite în formă electronică;
- stabilirea cazurilor de utilizare a documentelor cu regim special;
- interzicerea emiterii mai multor documente justificative pentru unele şi aceleaşi operaţiuni.

În opinia noastră, este necesar să se acorde întreprinderilor dreptul de întocmire a documentelor în formă electronică, cu semnătură digitală, care trebuie să aibă aceeaşi putere juridică ca şi documentele întocmite pe suport de hîrtie. Totodată, în cazul întocmirii documentului primar în formă electronică, întreprinderea, la solicitarea utilizatorului, trebuie să imprime copia documentului pe suport de hîrtie pe cont propriu.

Documentele cu regim special sînt destinate pentru perfectarea documentară a operaţiunilor economice legate de transportarea bunurilor, utilizarea mijloacelor de transport auto, cumpărarea bunurilor prin virament şi contra numerar. Aceste operaţiuni se efectuează în afara întreprinderii şi necesită un control riguros din partea organelor abilitate de legislaţie. Pînă în prezent, actele normative nu specificau în mod clar cazurile de aplicare a documentelor cu regim special, ceea ce condiţiona dificultăţi considerabile atît în contabilitate, cît şi la justificarea cheltuielilor întreprinderii în scopuri fiscale. După părerea noastră, aceste documente trebuie să fie utilizate în următoarele cazuri: înstrăinarea activelor cu transmiterea dreptului de proprietate; prestarea serviciilor; transportarea internă a activelor în cadrul entităţii dezintegrate din punct de vedere teritorial; achiziţionarea bunurilor de la furnizorii cetăţeni; transmiterea bunurilor în leasing, arendă şi locaţiune.

În practica contabilă actuală a întreprinderilor autohtone, sînt frecvente cazurile de utilizare a două sau mai multe documente pentru reflectarea unuia şi aceluiaşi fapt economic, de exemplu, bonul maşinii de casă şi control şi factura fiscală sau factura de expediție, documentul internațional şi bonul de intrare a bunurilor. Considerăm acest lucru inacceptabil şi recomandăm să se întocmească un singur document pentru o tranzacție, indiferent de scopurile utilizării informației contabile: completarea rapoartelor financiare şi a declarațiilor fiscale, exercitarea controlului, luarea deciziilor manageriale etc. De asemenea, propunem utilizarea documentelor internaționale sau a celor prevăzute de contract – pentru contabilizarea operațiunilor de export-import al activelor şi serviciilor fără întocmirea paralelă a altor documente.

Informațiile din documentele primare se sistematizează în registrele contabile a căror structură este condiționată de sistemul de evidență (complet, simplificat şi în partidă simplă) aplicat de către întreprindere, precum şi de necesitățile informaționale ale utilizatorilor datelor contabile. La întocmirea şi utilizarea acestor registre apar diverse probleme, dintre care principalele sînt: îmbinarea registrelor contabile şi fiscale; stabilirea registrelor contabile obligatorii pentru toate întreprinderile.

Actualmente, întreprinderile întocmesc registre separate pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor în scopuri contabile şi fiscale. Astfel, în conformitate cu art. 118 din Codul fiscal, întreprinderile sînt obligate să înregistreze tranzacțiile impozabile cu TVA în registrele de evidență a procurărilor şi livrărilor de bunuri şi servicii [2]. Aceste informații, de asemenea, se reflectă în registrele contabile deschise la conturile corespunzătoare de evidență a creanțelor şi veniturilor, a datoriilor şi cheltuielilor. Întocmirea paralelă a diferitelor registre pentru reflectarea aceloraşi fapte economice conduce la dublarea nejustificată a informațiilor şi majorează substanțial volumul de lucru contabil. În opinia noastră, informațiile privind veniturile şi cheltuielile trebuie reflectate în registre unice, indiferent de scopul utilizării datelor. În acest context, propunem ca în registrele de evidență a procurărilor şi livrărilor să fie incluşi unii indicatori suplimentari referitori la conturile sintetice şi analitice de evidență a tranzacțiilor corespunzătoare. Aplicarea acestei propuneri va facilita modul de colectare a informațiilor contabile şi de prelucrare computerizată a acestora.

De remarcat, că întreprinderile autohtone utilizează o diversitate mare de registre care nu întotdeauna asigură veridicitatea, controlul şi comparabilitatea informațiilor contabile, precum şi calcularea indicatorilor din rapoartele financiare şi statistice, declarațiile fiscale şi de alt gen. Pentru înlăturarea acestor neajunsuri şi unificarea modului de întocmire şi de utilizare a registrelor contabile, considerăm că este rezonabil a acorda fiecărei întreprinderi dreptul să stabilească de sine stătător nomenclatorul şi structura registrelor contabile. În acest caz, pentru asigurarea veridicității datelor contabile este necesară întocmirea unuia din următoarele registre: Cartea mare, balanța de verificare sau alt registru centralizator, care va servi drept bază pentru întocmirea rapoartele financiare.

Informaţiile privind faptele economice se grupează după diferite criterii şi se înregistrează în conturile contabile a căror utilizare este obligatorie pentru fiecare întreprindere care aplică sistemul contabil complet sau simplificat în partidă dublă. În practica internaţională există diferite modalităţi de utilizare a conturilor contabile, care sînt condiţionate de modelul contabil aplicat: anglo-saxon sau continental. Astfel, în ţările care aplică modelul contabil anglo-saxon (Australia, Marea Britanie, SUA etc.) nu există planuri de conturi unice. Întreprinderile din aceste ţări elaborează de sine stătător nomenclatorul conturilor contabile, în funcţie de necesităţile informaţionale ale utilizatorilor rapoartelor financiare şi prevederile reglementărilor contabile naţionale.

În ţările cu sistemul contabil continental (Franţa, România, Spania, Portugalia etc.), întreprinderile sînt obligate să aplice planuri de conturi unice, elaborate şi aprobate de către organele abilitate de legislaţia în vigoare. De asemenea, planurile de conturi obligatorii sînt prevăzute şi pentru întreprinderile din Republica Belarus, Kazahstan, Federaţia Rusă, Ucraina şi din alte ţări membre ale CSI.

În Republica Moldova, nomenclatorul conturilor şi normele metodologice de utilizare a acestora sînt reglementate de Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor (în continuare – Planul de conturi**)** care este un act normativ important şi a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1998. Acest act normativ a fost elaborat cu participarea nemijlocită a autorului tezei şi, în general, corespunde necesităţilor informaţionale ale întreprinderilor şi cerinţelor internaţionale. Pentru generalizarea informaţiilor privind veniturile şi cheltuielile întreprinderii sînt prevăzute două clase de conturi: 6 *«Venituri»* şi *7 «Cheltuieli»*, care se divizează în grupe, conturi sintetice şi subconturi. Conturile sintetice din clasele nominalizate sînt obligatorii pentru aplicare, iar subconturile au un caracter de recomandare şi se utilizează, după caz, pornind de la particularităţile activităţii întreprinderii, cerinţele privind prezentarea informaţiei în rapoartele financiare, precum şi în scopuri de analiză şi control.

Conturile de evidenţă a veniturilor sînt conturi de pasiv, iar conturile de evidenţă a cheltuielilor – conturi de activ. În cursul anului de gestiune, conturile de venituri doar se creditează, iar conturile de cheltuieli se debitează în corespondenţă cu conturile de evidenţă a activelor, creanţelor, mijloacelor băneşti, datoriilor etc. Înregistrările în debitul conturilor de venituri şi creditul conturilor de cheltuieli trebuie efectuate doar la finele anului – în cazul decontării veniturilor şi cheltuielilor acumulate. De menţionat că regulile de funcţionare a conturilor de venituri şi de cheltuieli nu întotdeauna sînt respectate în practica contabilă a întreprinderilor, ceea ce influenţează negativ veridicitatea, credibilitatea şi comparabilitatea informaţiilor. Astfel, la multe întreprinderi, în cursul anului de gestiune, conturile de venituri se debitează, iar conturile de cheltuieli se creditează. Această situaţie denaturează sumele totale ale veniturilor şi cheltuielilor şi poate genera probleme

fiscale, deoarece unele tipuri de deduceri (de exemplu, cheltuielile de reprezentare) sînt stabilite în cote procentuale față de sumele totale ale veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare.

Nomenclatorul conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor, prevăzut în Planul de conturi actual, a fost elaborat la etapa inițială a reformei contabilității. Totodată, în condițiile integrării Republicii Moldova în economia mondială şi europeană, a apărut necesitatea de armonizare a Planului de conturi cu prevederile reglementărilor contabile internaționale şi cerințele dezvoltării relațiilor de piață în economia națională autohtonă.

În acest context, considerăm că este necesar a modifica nomenclatorul conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor. Totodată, regulile generale de funcționare a conturilor nominalizate trebuie să rămînă neschimbate, deoarece acestea, în fond, corespund cerințelor internaționale. Însă, închiderea conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor este rezonabil să se efectueze nemijlocit cu contul de evidență a rezultatului net al întreprinderii, fără aplicarea unui cont tranzitoriu.

După părerea noastră, conturile de venituri şi cheltuieli trebuie să fie aplicate în funcție de tipul întreprinderii. În conformitate cu art. 3 din Legea contabilității, se disting trei tipuri de întreprinderi (entități) – de interes public, cu răspundere limitată şi/sau nelimitată.

Întreprinderile de interes public vor fi obligate să aplice IFRS. Aceste întreprinderi includ: instituțiile financiare, fondurile de investiții, companiile de asigurări, fondurile nestatale de pensii, societățile pe acțiuni care se cotează la bursa de valori a Republicii Moldova, precum şi alte entități care dețin o poziție dominantă pe piață, depăşind limitele stabilite de art. 3 din Legea contabilității [4]. În opinia noastră, pentru aceste întreprinderi nu este necesară stabilirea unui nomenclator obligatoriu de conturi contabile. Ele trebuie să elaboreze de sine stătător planuri de conturi de lucru care să includă toate conturile sintetice, subconturile şi conturile analitice necesare, inclusiv şi cele de evidență a veniturilor şi cheltuielilor.

Întreprinderile cu răspundere limitată şi nelimitată vor aplica SNC. Considerăm că pentru aceste întreprinderi trebuie să fie elaborat un Plan general de conturi cu caracter de recomandare, în care urmează a fi stabilite doar clasele şi grupele de conturi. Conturile de evidență a veniturilor şi cheltuielilor trebuie să corespundă clasificării acestora după funcțiile întreprinderii şi natura tranzacțiilor. Considerăm că este necesar să se acorde fiecărei întreprinderi dreptul de divizare a grupelor de conturi, inclusiv a conturilor de venituri şi cheltuieli, în conturi sintetice, subconturi şi conturi analitice. În acest caz, trebuie să fie luate în considerare prevederile reglementărilor contabile în vigoare, particularitățile organizațional-tehnologice ale întreprinderii, metoda de clasificare a cheltuielilor activităților de bază, precum şi necesitățile informaționale ale utilizatorilor rapoartelor financiare. În opinia noastră, clasele conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor trebuie divizate în următoarele grupe şi conturi sintetice care sînt prezentate în tabelul 1.4.

Tabelul 1.4

Nomenclatorul grupelor şi conturilor sintetice de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor*

Simbolul şi denumirea grupei de conturi	**Simbolul şi denumirea contului sintetic**
Clasa 6 „Conturi de venituri”	
61 „Venituri din activităţile de bază”	611 „Cifra de afaceri” 612 „Alte venituri din activităţile de bază”
62 „Venituri din alte activităţi ordinare”	621 „Venituri din vînzarea activelor pe termen lung” 622 „Venituri financiare” 623 „Venituri din provizioane” 624 „Alte venituri aferente activităţilor ordinare”
63 „Venituri extraordinare”	631 „Venituri din compensaţii pentru recuperarea pierderilor din calamităţi” 632 „Venituri din alte evenimente extraordinare”
64 „Venituri din impozitul pe profit”	641 „Venituri din impozitul pe profit curent” 642 „Venituri din impozitul pe profit amînat”
Clasa 7 „Conturi de cheltuieli”	
71 „Cheltuieli ale activităţilor de bază” (în cazul clasificării cheltuielilor după funcţiile întreprinderii)	711 „Costul vînzărilor” 712 „Cheltuieli comerciale” 713 „Cheltuieli generale şi administrative” 714 „Alte cheltuieli ale activităţilor de bază”
71 „Cheltuieli ale activităţilor de bază” (în cazul clasificării cheltuielilor după elemente economice)	711 „Cheltuieli materiale” 712 „Cheltuieli cu personalul” 713 „Cheltuieli privind amortizarea (uzura, epuizarea) activelor pe termen lung” 714 „Alte cheltuieli ale activităţilor de bază”
72 „Cheltuieli ale altor activităţi ordinare”	721 „Cheltuieli privind vînzarea activelor pe termen lung” 722 „Cheltuieli financiare” 723 „Cheltuieli privind provizioanele” 724 „Alte cheltuieli aferente activităţilor ordinare”
73 „Cheltuieli extraordinare”	731 „Cheltuieli privind calamităţile” 732 „Cheltuieli privind alte evenimente extraordinare”
74 „Cheltuieli privind impozitul pe profit”	741 „Cheltuieli privind impozitul pe profit curent” 742 „Cheltuieli privind impozitul pe profit amînat”

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Nomenclatorul conturilor sintetice şi a subconturilor se recomandă să fie stabilit în planul de conturi de lucru care trebuie elaborat de către fiecare întreprindere de sine stătător. Un model al planului de conturi de lucru, elaborat de autorul tezei, este prezentat în *anexa 6*.

Informaţiile privind veniturile şi cheltuielile reflectate în conturile contabile se generalizează în rapoartele financiare care, conform SNC 5, cuprind Raportul privind rezultatele financiare şi anexa la acesta. Actualmente, Raportul privind rezultatele financiare se întocmeşte trimestrial şi anual, iar anexa la acesta – numai anual, conform unor formulare-tip aprobate de către Ministerul Finanţelor. În opinia noastră, întocmirea trimestrială a raportului nominalizat şi aplicarea

formularelor-tip de rapoarte majorează considerabil volumul lucrului contabil, şi nu asigură obținerea informațiilor necesare privind veniturile şi cheltuielile întreprinderilor din diferite ramuri şi sectoare ale economiei naționale. În acest context, considerăm rezonabilă implementarea următoarelor recomandări:

- modificarea denumirii Raportului privind rezultatele financiare în Raportul de profit şi pierdere, după cum este prevăzut în IFPS şi în reglementările contabile din alte țări;
- anularea rapoartelor financiare trimestriale;
- renunțarea la formularele-tip ale Raportului de profit şi pierdere şi anexei la acesta şi acordarea fiecărei întreprinderi a dreptului să stabilească de sine stătător structura formularelor nominalizate, în conformitate cu particularitățile organizațional-tehnologice şi necesitățile informaționale;
- corelarea informațiilor din conturile contabile cu indicatorii din rapoartele financiare. Astfel, denumirile conturilor sintetice trebuie să coincidă cu denumirile indicatorilor din Raportul de profit şi pierdere, iar denumirile subconturilor – cu indicatorii din anexa la acesta;
- stabilirea nomenclatorului minim de indicatori obligatorii ai Raportului de profit şi pierdere în scopul asigurării veridicității indicatorilor macroeconomici. După părerea noastră, raportul nominalizat trebuie să conțină următorii indicatori obligatorii: venituri din activitățile de bază, cheltuieli aferente activităților de bază, venituri din alte activități ordinare, cheltuieli aferente altor activități ordinare, rezultatul din activitățile ordinare, partea din profit (pierdere) aferentă întreprinderilor asociate, contabilizată prin metoda punerii în echivalență, venituri (cheltuieli) privind impozitul pe profit, rezultatul din evenimente extraordinare, interes minoritar, profit net sau pierderea netă a perioadei.

De remarcat că propunerile autorului privind elaborarea politicii de contabilitate, aplicarea documentelor primare, registrelor şi conturilor contabile, precum şi generalizarea informațiilor aferente veniturilor şi cheltuielilor în rapoartele financiare au fost utilizate la elaborarea proiectului Legii contabilității. Implementarea în practică a acestor recomandări va facilita şi va simplifica substanțial ținerea contabilității pentru diferite tipuri de întreprinderi şi va asigura relevanța şi credibilitatea informațiilor contabile.

CAPITOLUL 2. ABORDĂRI METODOLOGICE ŞI APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA VENITURILOR ÎNTREPRINDERII

2.1. Contabilitatea veniturilor din vînzarea bunurilor

Veniturile din vînzarea bunurilor cuprind fluxurile brute de avantaje economice obținute de întreprindere în cursul perioadei de gestiune curente din comercializarea produselor şi mărfurilor, inclusiv a terenurilor, clădirilor şi a altor active deținute în scopul revînzării. Modul de contabilizare a veniturilor din vînzarea bunurilor este reglementat de SNC 18, aplicabil de la 1 ianuarie 1998 şi explicat în Comentariile cu privire la aplicarea SNC 18 care au intrat în vigoare la 15 aprilie 1999. Aceste acte normative au fost elaborate de către autorul tezei în baza prevederilor IAS 18 «Venituri din activități curente» în redacția din anul 1993.

După implementarea SNC 18, a fost aprobată o nouă redacție a IAS 18, în care sînt specificate unele aspecte noi privind contabilitatea veniturilor din activitățile ordinare (curente) ale întreprinderii, inclusiv a veniturilor din vînzarea bunurilor. În afară de aceasta, pe măsura dezvoltării relațiilor de piață la întreprinderile autohtone au apărut diverse probleme contabile aferente veniturilor nominalizate care nu sînt reglementate sub aspect normativ şi nu sînt abordate suficient în literatura de specialitate. În acest context, considerăm necesară examinarea complexă a problemelor privind recunoaşterea, evaluarea, perfectarea documentară şi înregistrarea în conturile contabile a veniturilor din vînzarea bunurilor în conformitate cu cerințele reglementărilor contabile internaționale şi experiența întreprinderilor autohtone.

Problema fundamentală a contabilității veniturilor din vînzarea bunurilor constă în recunoaşterea acestora, adică în stabilirea perioadei de gestiune în care veniturile pot fi reflectate în contabilitate şi în rapoartele financiare. Conform paragrafelor 13 şi 16 din SNC 18 [40], veniturile din vînzarea bunurilor trebuie recunoscute la respectarea simultană a următoarelor criterii:

a) existența unei certitudini întemeiate că avantajele economice aferente tranzacției vor fi obținute de întreprindere;
b) posibilitatea evaluării juste a sumei veniturilor;
c) transmiterea către cumpărător a dreptului de proprietate asupra bunurilor.

Aceste criterii au fost acceptabile la etapa inițială a reformei contabilității în condițiile trecerii de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente a veniturilor şi cheltuielilor. Actualmente, criteriile de recunoaştere a veniturilor prevăzute de SNC 18 nu corespund cerințelor internaționale şi trebuie să fie completate şi concretizate. În acest scop, drept bază pot servi criteriile stabilite de IAS 18 [198, p. 969] şi prezentate în figura 2.1.

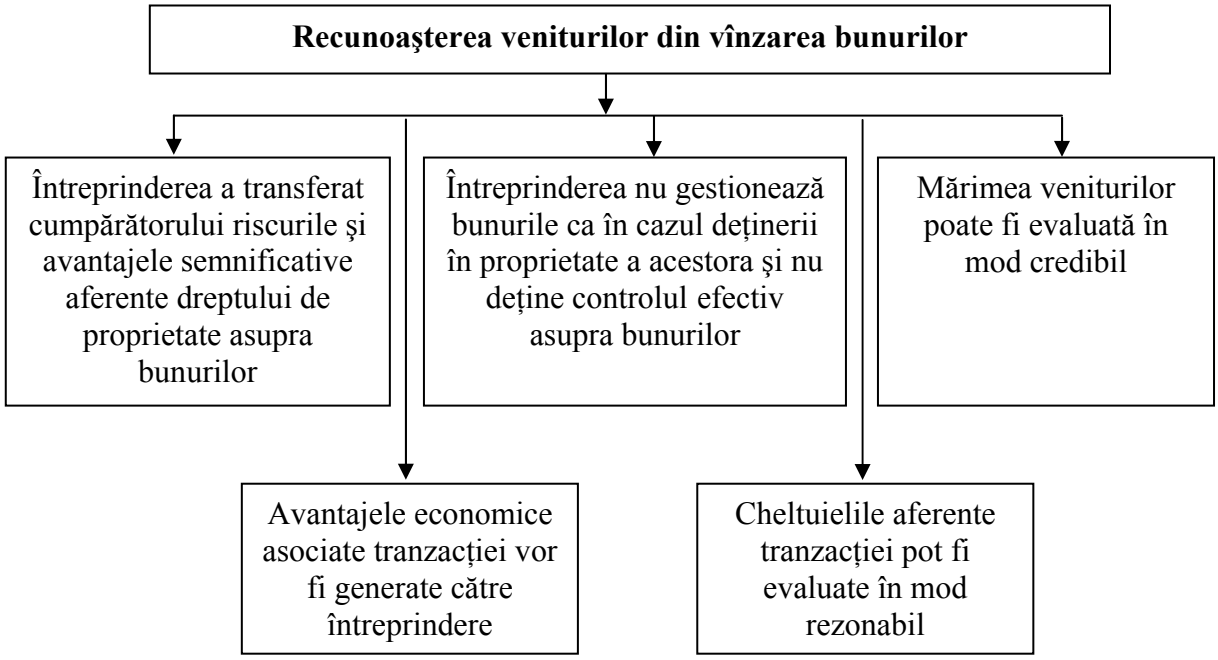
Recunoaşterea veniturilor din vînzarea bunurilor
Întreprinderea a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor
Întreprinderea nu gestionează bunurile ca în cazul deținerii în proprietate a acestora şi nu deține controlul efectiv asupra bunurilor
Mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil
Avantajele economice asociate tranzacției vor fi generate către întreprindere
Cheltuielile aferente tranzacției pot fi evaluate în mod rezonabil

Figura 2.1. Criteriile de recunoaştere a veniturilor din vînzarea bunurilor*

***Sursa:** *Elaborat de autor în baza IAS 18 [198]*

Analiza criteriilor sus-menționate ne permite să concluzionăm că veniturile din vînzarea bunurilor nu pot fi recunoscute în cazul operațiunilor interne din cadrul întreprinderilor, cum ar fi: transmiterea produselor şi mărfurilor pentru vînzare în magazinele proprii, utilizarea bunurilor pentru necesitățile interne ale întreprinderii etc. Însă această regulă nu se respectă întotdeauna în practică. Astfel, unele întreprinderi de producție înregistrează transmiterea produselor în magazinele proprii şi, în special, în cele amplasate în alte localități ca vînzare de bunuri, ceea ce majorează în mod neargumentat suma totală a veniturilor şi, în consecință, denaturează indicatorii din rapoartele financiare. Probleme similare apar în cazurile utilizării produselor şi mărfurilor pentru crearea unor obiecte de mijloace fixe. După părerea noastră, tranzacțiile nominalizate trebuie înregistrate fie ca o corespondență internă între subconturile deschise la conturile sintetice de evidență a produselor şi mărfurilor, fie ca un transfer direct al acestor bunuri în componența mijloacelor fixe.

Considerăm că este necesar ca criteriile de recunoaştere a veniturilor din vînzarea bunurilor prevăzute în IAS 18 să fie incluse în SNC 18 şi aplicate în practica contabilă a întreprinderilor autohtone cu luarea în considerare a următoarelor comentarii şi concretizări.

Transferul riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate, în cele mai frecvente cazuri, coincide cu transferul titlului legal de proprietate şi cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. În opinia noastră, întreprinderea-vînzător trebuie să stabilească de sine stătător data la care riscurile şi avantajele au fost transferate cumpărătorului în conformitate cu circumstanțele

tranzacției economice concrete şi clauzele contractului de vînzare-cumpărare. În acest context, este important a diviza riscurile în semnificative şi nesemnificative.

Dacă întreprinderea păstrează riscurile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor, tranzacția nu se consideră ca vînzare, iar veniturile nu trebuie recunoscute. În IAS 18 [198, p. 970] sînt evidențiate următoarele cazuri principale în care întreprinderea păstrează riscurile semnificative ce decurg din deținerea dreptului de proprietate asupra bunurilor:

- cînd întreprinderea are obligații legate de rezultate nesatisfăcătoare, neacoperite de prevederile garanțiilor normale;
- în momentul în care obținerea veniturilor dintr-o anumită vînzare este condiționată de cîştigarea de către cumpărător a veniturilor din vînzarea bunurilor;
- cînd bunurile sînt livrate, dar trebuie să fie instalate, iar instalarea reprezintă o parte semnificativă a contractului şi nu a fost încă realizată de către întreprindere; şi
- dacă cumpărătorul are dreptul de a returna bunurile cumpărate dintr-un motiv specificat în contractul de vînzare-cumpărare şi întreprinderea-vînzător nu este sigură de probabilitatea returnării bunurilor.

În cazul în care întreprinderea păstrează doar unele riscuri nesemnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor, tranzacția trebuie considerată vînzare, iar veniturile urmează a fi recunoscute. Mai jos sînt prezentate exemple pentru cazurile în care întreprinderea păstrează riscuri nesemnificative:

- întreprinderea păstrează dreptul de proprietate asupra bunurilor doar în scopul asigurării colectării sumei ce i se datorează. Într-un asemenea caz, dacă întreprinderea a transferat riscurile şi avantajele semnificative ce decurg din dreptul de proprietate, tranzacția urmează a fi considerată vînzare, iar veniturile trebuie recunoscute;
- vînzările de bunuri cu amănuntul, cu condiția de returnare a mijloacelor băneşti, în cazul prezentării reclamațiilor de către cumpărător. În asemenea situații, veniturile sînt recunoscute în momentul vînzării, presupunîndu-se că vînzătorul poate estima suficient de credibil veniturile viitoare şi poate recunoaşte posibilitatea returnărilor pe baza experienței anterioare şi a altor factori relevanți.

Veniturile trebuie recunoscute numai atunci cînd întreprinderea are o certitudine întemeiată în vederea obținerii avantajelor economice. În unele situații, o atare certitudine survine doar după primirea mijlocului de plată sau înlăturarea incertitudinilor de orice natură. Astfel, la efectuarea operațiunilor de export, pot apărea dificultăți vizînd obținerea permisiunii unei autorități guvernamentale străine privind vînzarea bunurilor şi/sau repatrierea mijloacelor valutare din

exportul acestora. În acest caz, veniturile nu pot fi recunoscute pînă în momentul obținerii permisiunii corespunzătoare. Astfel de situații apar frecvent în practica economică a întreprinderilor autohtone. De exemplu, în anul 2006 autoritățile guvernamentale din Federația Rusă au interzis vînzarea produselor vinicole ale întreprinderilor din Republica Moldova, inclusiv a produselor aflate deja pe teritoriul acestei țări. Însă, întreprinderile autohtone au recunoscut veniturile din aceste tranzacții conform contabilității de angajamente în momentul livrării bunurilor, ceea ce a condiționat pierderi considerabile, inclusiv sub formă de amenzi şi penalități pentru neachitarea la timp a impozitelor şi a altor plăți la buget. După părerea noastră, în această situație riscurile semnificative privind bunurile livrate nu au fost transmise cumpărătorilor şi, prin urmare, tranzacțiile de vînzare-cumpărare trebuie anulate şi/sau amînate pînă la soluționarea problemelor specificate.

Veniturile nu urmează a fi recunoscute atunci cînd cheltuielile aferente tranzacțiilor nu pot fi evaluate în mod rezonabil sau cînd există probabilitatea că cheltuielile suportate nu vor fi recuperate. În primul caz mijloacele de plată primite trebuie contabilizate ca datorii, iar în al doilea caz – cheltuielile suportate de întreprindere urmează a fi recunoscute ca pierderi ale perioadei de gestiune curente.

Dacă rezultatul tranzacției efectuate nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, veniturile nu sînt recunoscute decît în mărimea cheltuielilor suportate care au fost sau, probabil, vor fi recuperate de cumpărători.

În conformitate cu paragraful 15 din SNC 18, veniturile din vînzarea bunurilor se recunosc pe fiecare tranzacție [40]. Însă, în anumite circumstanțe veniturile pot fi recunoscute pe componentele distincte ale unei tranzacții. De exemplu, dacă prețul de vînzare al bunului cuprinde o sumă determinată, care este necesară pentru deservirea ulterioară a acesteia, veniturile referitoare la această parte a prețului nu se înregistrează în momentul vînzării, ci pe măsura ce sînt prestate serviciile de deservire a bunurilor vîndute. În alte cazuri, dimpotrivă, recunoaşterea veniturilor se efectuează concomitent pentru două sau mai multe tranzacții independente. Acest lucru este condiționat de faptul că suma veniturilor pe o operațiune nu poate fi determinată cu certitudine, fără a lua în considerare tranzacțiile precedente sau viitoare. Astfel, dacă întreprinderea comercializează bunuri şi, concomitent, încheie acorduri privind cumpărarea ulterioară a acestora peste o perioadă determinată, veniturile trebuie să fie recunoscute simultan pe ambele tranzacții, deoarece nu fiecare tranzacție are un efect comercial independent.

Evaluarea veniturilor din vînzarea bunurilor se efectuează la valoarea justă a mijlocului de plată primit sau de primit care, în conformitate cu paragraful 6 din SNC 18, se stabileşte în baza unui acord încheiat între vînzător şi cumpărător şi cuprinde suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părți independente, informate şi interesate în cazul

în care prețul este determinat obiectiv [40]. În practica contabilă autohtonă şi străină, apar probleme referitoare la stabilirea valorii juste a bunurilor vîndute, în special, în cazurile în care acestea sînt vîndute la prețuri mai joase decît valoarea lor de intrare (costul efectiv). Astfel, economiştii din Federația Rusă, Semenihina V. [102] şi Sotnikova L. [252], consideră că valoarea justă nu poate fi mai mică decît valoarea de intrare (costul efectiv) a bunurilor vîndute. În acest context, autorii menționați propun ca reevaluarea bunurilor să fie efectuată înaintea vînzării acestora, iar diferența aferentă să fie decontată la cheltuielile perioadei de gestiune curente. Este de remarcat, că reevaluarea bunurilor înaintea vînzării acestora este efectuată şi de unele întreprinderi autohtone la cererea autorităților de control, în special, a organelor teritoriale de statistică. După părerea noastră, reevaluarea bunurilor înainte de vînzarea acestora nu este justificată din următoarele considerente.

În primul rînd, în actele legislative şi normative în vigoare, reevaluarea bunurilor înaintea vînzării acestora nu este prevăzută. Prin urmare, această reevaluare nu este obligatorie pentru întreprinderi.

În al doilea rînd, în condițiile economiei de piață, vînzarea bunurilor la un preț mai jos decît valoarea de intrare a acestora este foarte răspîndită, deoarece în cazul tranzacțiilor comerciale mereu apare riscul că bunurile procurate sau confecționate vor fi vîndute la prețuri reduse sau, în genere, nu vor fi comercializate. De aceea, reevaluarea bunurilor înaintea fiecărei vînzări a acestora este complicată sub aspect tehnic şi nerentabilă din punct de vedere economic.

În al treilea rînd, vînzarea bunurilor fără reevaluarea prealabilă a acestora corespunde practicilor internaționale şi asigură obținerea unor informații veridice privind veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare. În baza acestor informații proprietarii, investitorii şi alți utilizatori trebuie să ia deciziile manageriale şi economice corespunzătoare, inclusiv cele referitoare la modificarea politicii de marketing, îmbunătățirea managementului întreprinderii etc.

În al patrulea rînd, legislația actuală nu prevede limitări referitoare la reducerea prețurilor bunurilor vîndute. Prețurile de vînzare se stabilesc autonom de către fiecare întreprindere, pornind de la conjunctura pieței, şi pot fi mai mari sau mai joase decît valoarea de intrare a bunurilor.

Generalizînd argumentele prezentate mai sus, considerăm că valoarea justă trebuie să fie determinată în baza valorii de piață a bunurilor în momentul livrării acestora. Totodată, în cazul vînzării bunurilor la prețuri mai joase decît valoarea lor de intrare apar probleme fiscale referitoare la înregistrarea TVA şi calcularea venitului impozabil.

Conform art. 97 alin. (4) din Codul fiscal, valoarea impozabilă a livrărilor de bunuri nu poate fi mai mică decît cheltuielile de producere a lor sau decît prețul de procurare al mărfurilor livrate, sau decît valoarea în vamă a mărfurilor importate [2]. Din această prevedere rezultă că, dacă bunurile sînt vîndute la un preț mai jos decît valoarea de intrare a acestora, TVA aferentă diferenței dintre valoarea

de vînzare a bunurilor şi valoarea de intrare a acestora urmează a fi restabilită la decontările cu bugetul şi înregistrată în componența cheltuielilor perioadei de gestiune curente.

Veniturile şi cheltuielile din vînzarea bunurilor la prețuri mai joase decît valoarea lor de intrare se iau în calcul la determinarea rezultatului fiscal în funcție de faptul dacă cumpărătorul este sau nu persoană interdependentă, care, în conformitate cu art. 5 pct. 12) din Codul fiscal**,** se consideră orice membru al familiei contribuabilului sau persoana care controlează contribuabilul, este controlat de contribuabil sau se află împreună cu acesta sub controlul unui terț [2]. Dacă bunurile au fost vîndute la prețuri reduse cumpărătorilor care nu sînt persoane interdependente, veniturile şi cheltuielile sînt recunoscute în scopuri fiscale în acelaşi mod, ca şi în contabilitatea financiară. La vînzarea bunurilor către cumpărători, care sînt persoane interdependente, diferența dintre valoarea de vînzare şi valoarea de intrare a bunurilor comercializate, precum şi suma TVA aferentă nu vor fi recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale.

Veniturile din vînzarea bunurilor urmează a fi înregistrate în contabilitate doar în cazul existenței unui document justificativ, cum ar fi: factura de expediție, factura fiscală, bonul maşinii de casă şi control sau a altui document prevăzut de legislația în vigoare.

Informațiile din documentele primare aferente vînzărilor de bunuri trebuie să fie generalizate în conturile contabile. În acest scop, în Planul de conturi actual este prevăzut contul 611 «Venituri din vînzări» la care pot fi deschise următoarele subconturi: «Venituri din vînzarea produselor» şi «Venituri din vînzarea mărfurilor». Pentru unificarea modului de colectare a informațiilor în conturile contabile la întreprinderile care desfăşoară diferite tipuri de activități de bază, propunem să se modifice denumirea contului 611 din «Venituri din vînzări» în «Cifra de afaceri».

Modul de reflectare a operațiunilor de vînzare a bunurilor în conturile contabile depinde de metoda evaluării curente a bunurilor nominalizate. În conformitate cu paragraful 19 din SNC 2 «Stocurile de mărfuri şi materiale», evaluarea curentă a bunurilor poate fi efectuată la valoarea de intrare sau prin metoda vînzărilor cu amănuntul la prețuri de vînzare, cu evidențierea adaosului comercial [27]. Metoda concretă de evaluare curentă a bunurilor se alege de către fiecare întreprindere de sine stătător şi se reflectă în politica de contabilitate a acesteia.

După părerea noastră, metoda de evaluare a bunurilor la valoarea de intrare este mai justificată, deoarece aplicarea acesteia nu necesită formule contabile suplimentare de corectare şi asigură veridicitatea indicatorilor din rapoartele financiare. În cazul utilizării acestei metode, veniturile din vînzarea bunurilor urmează a fi înregistrate prin următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile 221, 223, 227, 241 etc., credit contul 611. Concomitent trebuie reflectată suma TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor comercializate prin înregistrarea: debit unul din conturile 221, 223, 227, 241 etc., credit contul 534.

Metoda de evaluare curentă a bunurilor la preţuri de vînzare poate fi aplicată la întreprinderile de comerţ, precum şi la întreprinderile de producţie care comercializează produse prin magazine proprii. Această metodă, care a fost preluată din sistemul contabil precedent, contravine practicilor internaţionale şi principiilor contabile fundamentale. În cadrul metodei nominalizate sînt posibile două variante de contabilizare a tranzacţiilor aferente vînzării bunurilor cu utilizarea contului 821 «Adaos comercial» sau contului 846 «Încasări din vînzarea mărfurilor cu amănuntul».

Prima variantă prevede calcularea adaosului comercial aferent bunurilor stocate şi contabilizarea acestuia în contul omonim 821, cu decontarea pe măsura vînzării bunurilor în creditul unuia din conturile 216 «Produse», 217 «Mărfuri». Unii autori autohtoni – Stratulat N. [253, p. 17], Zaharcenco I. [271, p. 31–33] – propun a se utiliza în cazul evaluării curente a bunurilor la preţuri de vînzare cu amănuntul, în afară de contul 821, şi contul 825 «Taxa pe valoarea adăugată în valoarea de vînzare a mărfurilor», care nu este prevăzut în Planul de conturi actual. În opinia noastră, această propunere nu este argumentată din punct de vedere metodologic şi conduce la majorarea nejustificată a valorii bunurilor aflate în stoc, ceea ce contravine criteriilor de recunoaştere şi regulilor de evaluare a activelor prevăzute de reglementările contabile naţionale şi internaţionale. În plus, utilizarea contului 825 este complicată sub aspect tehnic şi necesită un volum considerabil de lucru contabil, în special, în cazurile în care procurările şi vînzările de bunuri au loc în ani de gestiune diferiţi.

Varianta a doua este aplicabilă în cazul vînzărilor cu achitarea în numerar. În timpul perioadei de gestiune (lunii) suma încasărilor (inclusiv TVA) din vînzarea bunurilor se reflectă în creditul contului 846. Înregistrările în debitul acestui cont se efectuează doar la finele perioadei de gestiune, în cazul recunoaşterii veniturilor din vînzări şi reflectării sumei TVA. La utilizarea variantei nominalizate, considerăm necesară întocmirea următoarelor formule contabile principale:

1) la suma încasărilor din vînzarea bunurilor cu achitarea în numerar: debit contul 241, credit contul 846;
2) la suma veniturilor din vînzarea bunurilor recunoscute la finele perioadei de gestiune: debit contul 846, credit contul 611;
3) la suma TVA aferentă valorii bunurilor vîndute: debit contul 846, credit contul 534.

În cazul aplicării variantelor sus-menţionate de evidenţă a tranzacţiilor de vînzare a bunurilor, se întocmesc şi alte formule contabile care au fost elaborate de către autorul tezei şi sînt expuse în *anexa 7*.

Modul de contabilizare a veniturilor din comercializarea bunurilor examinat mai sus este aplicabil în cazul vînzărilor obişnuite. Totodată, în practica economică apar diverse tranzacţii

specifice de vînzare a bunurilor, din care principalele sînt următoarele: vînzările cu disconturi (reduceri de preț); vînzările combinate; vînzările pe credit; vînzările cu livrări amînate; vînzările în consignație; vînzările barter.

Vînzările cu disconturi au la bază diferite motive, cum ar fi accelerarea achitării bunurilor vîndute; procurarea unei cantități mari de bunuri; efectuarea unor măsuri speciale (vînzări sezoniere, vînzări de bunuri al căror termen de valabilitate expiră etc.); învechirea morală a bunurilor, de exemplu, a computerelor, telefoanelor mobile; promovarea pe piață a noilor tipuri de produse şi mărfuri; comercializarea noilor modele de bunuri cu scopul efectuării cercetărilor de marketing etc. În opinia noastră, contabilitatea tranzacțiilor de vînzare a bunurilor cu disconturi trebuie ținută în funcție de tipul acestora, care, după momentul acordării lor, pot fi subdivizate în disconturi comerciale şi disconturi aferente decontărilor accelerate.

Disconturile comerciale se acordă în momentul livrării bunurilor şi, de regulă, se exprimă în cote procentuale față de prețurile stabilite în cataloagele de vînzări şi listele de prețuri sau în sumă fixă. În acest caz, considerăm că veniturile trebuie recunoscute în acelaşi mod ca şi pentru vînzările obişnuite, adică la data livrării bunurilor către cumpărători. Evaluarea acestor venituri urmează a fi efectuată în baza valorii juste (de vînzare) a bunurilor diminuată cu suma disconturilor acordate. Astfel, dacă discontul se acordă în momentul vînzării bunurilor, venitul trebuie evaluat la valoarea de vînzare a acestora diminuată cu suma reducerii acordate. De exemplu, vînzătorul unui produs cu un preț unitar de 1 000 lei şi cu un discont comercial de 10% va înregistra venituri în sumă de 900 lei. Disconturile comerciale se utilizează doar pentru a se ajunge la prețul negociat şi nu se înregistrează în contabilitatea financiară.

Disconturile aferente decontărilor accelerate se acordă, de regulă, pentru achitarea rapidă a bunurilor vîndute. Această practică sporeşte lichiditatea întreprinderii-vînzător prin reducerea sumelor creanțelor comerciale. Astfel, în practica economică autohtonă şi internațională, sînt frecvente cazurile de vînzare a bunurilor cu disconturi, de exemplu, de 10%, în cazul achitării bunurilor în curs de 7 zile, de 5% – în curs de 15 zile etc. În cazul acordării acestor disconturi, apar probleme referitoare la recunoaşterea şi evaluarea veniturilor care nu sînt reglementate sub aspect normativ. După părerea noastră, veniturile din astfel de vînzări trebuie recunoscute la data livrării bunurilor în baza facturilor de expediție sau facturilor fiscale cu mențiunea „10/7”, „5/15” etc. Totodată, sînt posibile două variante de evaluare a veniturilor din vînzarea bunurilor cu disconturi aferente decontărilor accelerate:

1) la valoarea de vînzare a bunurilor, inclusiv discontul acordat;
2) la valoarea de vînzare a bunurilor diminuată cu suma discontului acordat.

Sîntem de părere că mai corectă este prima variantă, deoarece în momentul vînzării nu se

poate stabili cu certitudine dacă cumpărătorul va profita sau nu de discontul acordat. Însă, venitul trebuie recunoscut la data livrării bunurilor.

De remarcat faptul că, în literatura de specialitate problemele contabilității disconturilor aferente decontărilor accelerate sînt tratate în mod diferit. Astfel, unii autori – Needles B., Anderson H., Caldwell J. [160, p. 184], Lapițchi L. [238, p. 15–16] – recomandă de a contabiliza disconturile nominalizate respectiv într-un cont al contabilității financiare şi/sau de gestiune. După părerea noastră, aceste recomandări nu pot fi aplicate în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, deoarece complică considerabil procesul contabil şi generează probleme la calcularea indicatorilor din rapoartelor financiare şi declarațiile fiscale.

Alți cercetători – Anthony R., Reece J. – admit posibilitatea reflectării disconturilor aferente decontărilor accelerate în componența cheltuielilor [71, p. 86]. Considerăm că această recomandare nu este justificată suficient, deoarece, prin esența lor economică disconturile reprezintă diminuări (corectări) de venituri, şi nu majorări de cheltuieli.

Pentru contabilizarea disconturilor aferente decontărilor accelerate, propunem introducerea unui cont extrabilanțier – 948 «Disconturi acordate», care nu este prevăzut în Planul de conturi actual, dar poate fi introdus de către întreprindere de sine stătător. În debitul contului 948 se recomandă a înregistra suma disconturilor acordate, iar în credit – suma disconturilor decontate (anulate) în legătură cu achitarea creanțelor şi/sau expirarea termenului de beneficiere de disconturi. Considerăm că contul 948 este necesar pentru obținerea informațiilor privind atît suma totală a disconturilor acordate, cît şi suma disconturilor de care au beneficiat cumpărătorii, ceea ce este foarte important în scopuri de analiză şi control. La aplicarea contului 948 disconturile vor fi reflectate în contabilitatea financiară doar în cazurile în care cumpărătorii au beneficiat de acestea, adică creanțele au fost achitate în termenele stabilite. Contabilitatea disconturilor acordate trebuie organizată în funcție de faptul, dacă anul livrării bunurilor şi anul achitării acestora coincid sau nu. În cazul în care livrarea bunurilor cu disconturi acordate şi achitarea lor au avut loc în acelaşi an de gestiune suma disconturilor urmează a fi înregistrată ca diminuare (stornare) simultană a creanțelor şi a veniturilor din vînzări. Dacă livrarea şi achitarea bunurilor au avut loc în ani diferiți, considerăm rezonabilă reflectarea disconturilor ca o corectare a rezultatelor anilor precedenți constatate în anul curent şi a creanțelor comerciale. Modul de contabilizare a tranzacțiilor de vînzare cu disconturi aferente decontărilor accelerate este ilustrat prin următorul exemplu.

Exemplul 2.1. *La 20 decembrie 2006 întreprinderea „Plai" S.R.L. a vîndut produse în valoare de 35 600 lei (fără TVA) cu condiția „5/15". Cumpărătorul a beneficiat de discontul acordat achitînd creanțele prin mijloace băneşti la 30 decembrie 2006 (varianta I) şi la 3 ianuarie 2007 (varianta II).*

În baza datelor din acest exemplu la vînzător trebuie întocmite formulele contabile şi calculele prezentate în tabelul 2.1.

Tabelul 2.1

Formule contabile pentru operaţiunile de vînzare a produselor cu disconturi*

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a produselor comercializate	35 600	221	611
2.	Calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a produselor comercializate (35 600 lei x 20%)	7 120	221	534
3.	Reflectarea sumei discontului acordat din valoarea de vînzare totală a produselor [(35 600 lei + 7 120 lei) x 5%]	2 136	948	-
4	Încasarea mijloacelor băneşti de la cumpărător (35 600 lei + 7 120 lei – 2 136 lei)	40 584	242	221
5.	Reflectarea sumei discontului (fără TVA) de care a beneficiat cumpărătorul (35 600 lei x 5%):			
	- *varianta I*	(1 780)	221	611
	- *varianta II*	1 780	331	221
6.	Corectarea sumei TVA aferentă discontului (1 780 lei x 20%)	(356)	221	534
7.	Decontarea sumei discontului din evidenţa extrabilanţieră	2 136	-	948

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

În cazul tranzacţiilor combinate, care includ vînzarea bunurilor şi prestarea serviciilor (de exemplu, instalarea şi/sau deservirea bunurilor vîndute), veniturile trebuie recunoscute după instalarea şi controlul bunurilor recepţionate de către cumpărător. Veniturile din aceste tranzacţii cuprind două elemente principale:

1) veniturile din vînzarea bunurilor care trebuie evaluate la valoarea justă a mijlocului de plată primit sau de primit;
2) veniturile din prestarea serviciilor care pot fi determinate în baza: volumului efectiv al serviciilor prestate; corelaţiei procentuale a volumului efectiv al serviciilor prestate la o dată prestabilită faţă de volumul total al acestora prevăzut de contract sau corelaţiei procentuale a cheltuielilor suportate la o dată prestabilită faţă de suma totală a acestora prevăzută de contract.

Contabilitatea veniturilor din tranzacţiile combinate este ilustrată prin următorul exemplu.

Exemplul 2.2. *În luna martie 2007 firma "Zorile" S.R.L. a vîndut companiei "Stejar" S.A. utilaj, cu condiţia instalării acestuia. Valoarea justă a utilajului (fără TVA) constituie 260 000 lei, iar valoarea serviciilor de instalare a acestuia – 24 500 lei. Instalarea utilajului a fost finalizată şi acceptată de către cumpărător în luna mai 2007.*

În baza datelor din exemplu, la firma „Zorile” S.R.L., veniturile trebuie recunoscute în luna mai 2007 în suma totală de 284 500 lei, inclusiv din vînzarea bunurilor – 260 000 lei şi din prestarea serviciilor – 24 500 lei.

Vînzările cu livrări amînate apar în cazul tranzacţiilor de comercializare a utilajului complicat, precum şi la vînzarea bunurilor care necesită condiţii speciale de transportare şi de păstrare. De exemplu, vînzarea carburanţilor şi lubrifianţilor, inclusiv sub formă de tichete, a produselor vinicole în partide mari, substanţelor chimice etc. În cazul acestor vînzări bunurile sînt livrate treptat cumpărătorului. Modul de contabilizare a veniturilor din tranzacţiile nominalizate nu este reglementat sub aspect normativ. Totodată, IAS 18 prevede recunoaşterea veniturilor din vînzări *“facturate, dar nelivrate”* [198, p. 975] în cazul respectării simultane a următoarelor condiţii:

a) este probabil că se va efectua livrarea bunurilor;
b) la data recunoaşterii vînzării, bunurile sînt disponibile, identificate şi pregătite pentru livrare cumpărătorului;
c) cumpărătorul confirmă în mod clar instrucţiunile de amînare a livrării; şi
d) se respectă condiţiile uzuale de plată.

După părerea noastră, condiţiile nominalizate din IAS 18 trebuie să fie incluse în SNC 18 şi implementate în practica contabilă a întreprinderilor din Republica Moldova. Totodată, la aplicarea acestor reguli trebuie luat în considerare faptul că veniturile nu pot fi recunoscute în cazul în care nu există decît intenţia de a achiziţiona sau de a produce bunurile pentru a fi livrate. În acelaşi timp, considerăm că pentru întreprinderile autohtone tranzacţiile aferente vînzărilor cu livrări amînate trebuie să cuprindă două operaţiuni distincte:

1) vînzarea bunurilor care urmează a fi contabilizată în acelaşi mod, ca şi tranzacţiile obişnuite;
2) primirea bunurilor vîndute în custodie care, în opinia noastră, trebuie să fie reflectate în contul extrabilanţier 921 «Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie».

Vînzarea bunurilor pe credit prevede acordarea de către vînzător a unui împrumut comercial. Veniturile din aceste tranzacţii cuprind două elemente:

1) veniturile din vînzarea bunurilor care urmează a fi recunoscute în momentul livrării şi evaluate la valoarea justă a acestora;
2) veniturile sub formă de dobînzi care reprezintă diferenţa dintre veniturile din vînzarea bunurilor sau serviciilor şi suma nominală a încasărilor viitoare. Aceste venituri trebuie recunoscute pe măsura survenirii termenelor de plată a dobînzilor stabilite în contractele de vînzare-cumpărare.

În cazul vînzărilor de bunuri pe credit, suma totală a veniturilor urmează a fi determinată prin actualizarea încasărilor viitoare utilizînd o rată a dobînzii implicită, care poate fi determinată

luînd ca bază: rata predominantă pentru un instrument similar al unui emitent cu acelaşi rating sau o rată a dobînzii care actualizează valoarea nominală a instrumentului financiar la preţul curent de vînzare a bunurilor.

Conform Planului de conturi actual, dobînzile, inclusiv cele aferente vînzărilor pe credit, urmează a fi contabilizate în componenţa veniturilor din activitatea de investiţii sau financiară a întreprinderii, ceea ce, în opinia noastră, nu este corect, fiindcă aceasta conduce la reflectarea veniturilor din una şi aceeaşi tranzacţie (vînzarea bunurilor) în diferite conturi. Considerăm că este necesar a contabiliza dobînzile aferente vînzărilor de bunuri pe credit într-un subcont separat «Dobînzi aferente facturilor comerciale» deschis la contul sintetic 611.

Vînzarea bunurilor în consignaţie se efectuează în baza contractului de comision, conţinutul şi modul de întocmire a căruia sînt stabilite în art. 1061 din Codul civil [1] şi în paragraful 4 din Regulile comerţului de consignaţie [14]. Contractul de comision prevede tranzacţii prin care o parte (comisionar) se obligă să încheie acte juridice în nume propriu, dar din contul celeilalte părţi (comitent), iar aceasta – să plătească o remuneraţie (comision).

Actualmente, modul de contabilizare a vînzărilor în consignaţie nu este reglementat în mod special de actele normative în vigoare şi nu este suficient abordat în literatura de specialitate. Totodată, aceste tranzacţii sînt foarte răspîndite în practică şi se aplică atît în cazul recepţionării bunurilor atît de la cetăţeni – persoane fizice, cît şi de la întreprinderi.

Veniturile din vînzarea bunurilor în consignaţie sînt recunoscute de comitent care, în opinia noastră, trebuie să efectueze următoarele operaţiuni:

- reflectă valoarea de bilanţ a bunurilor transmise comisionarului într-un subcont distinct «Bunuri transmise în consignaţie», deschis, respectiv, la contul 216 sau contul 217;
- ţine evidenţa creanţelor comisionarului aferente bunurilor transmise în consignaţie în contul extrabilanţier 946 «Creanţe contingente» (la valoarea prevăzută în contractul de comision);
- recunoaşte veniturile din vînzări şi decontează valoarea de bilanţ a bunurilor pe măsură ce acestea sunt comercializate efectiv cumpărătorilor;
- calculează TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor comercializate efectiv cumpărătorilor;
- reflectă cheltuielile aferente vînzării bunurilor în conformitate cu condiţiile contractuale;
- decontează creanţele comisionarului privind bunurile vîndute şi/sau returnate;
- înregistrează bunurile nevîndute şi returnate de către comisionar ca o corespondenţă internă între subconturile deschise la conturile sintetice 216 sau 217.

Pentru contabilizarea tranzacţiilor de vînzare a bunurilor în consignaţie propunem să se întocmească formulele contabile prezentate în *anexa 8*.

De menționat că, în conformitate cu politica de contabilitate, comitentul poate să contabilizeze creanțele comisionarului privind vînzarea bunurilor în consignație într-un subcont distinct «Creanțe ale comisionarilor» deschis la contul 221. În cazul variantei menționate, la transmiterea bunurilor în consignație propunem să se întocmească următoarele formule contabile:

1) la valoarea de vînzare (fără TVA) a bunurilor transmise în consignație: debit contul 221, credit contul 515;
2) la suma TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor transmise la consignație: debit contul 221, credit contul 535;
3) la suma veniturilor aferente bunurilor comercializate efectiv cumpărătorilor: debit contul 515, credit contul 611.

Tranzacțiile barter cuprind operațiunile aferente schimburilor de bunuri şi/sau servicii. Modul de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor din aceste tranzacții este reglementat de paragraful 12 din SNC 18 [40] care prevede următoarele reguli:

- schimbul de bunuri sau servicii similare ca natură şi valoare nu se consideră tranzacție generatoare de venituri. De exemplu, în cazul schimbului de confecții cu aceeaşi valoare, dar de diferite mărimi şi/sau culori, efectuat între magazine, veniturile nu se recunosc, fiindcă astfel de operațiuni nu generează avantaje economice pentru întreprindere;
- schimbul de bunuri sau servicii diferite (operațiuni pe bază de barter) se consideră tranzacție ce generează venituri. În acest caz, veniturile se evaluează la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite, ajustată cu suma mijloacelor băneşti sau a echivalentelor acestora transferate. Dacă valoarea justă a bunurilor sau serviciilor primite nu poate fi determinată cu un grad înalt de certitudine, veniturile se evaluează la valoarea justă a bunurilor sau serviciilor cedate, ajustată cu suma mijloacelor băneşti sau a echivalentelor acestora transferate.

Regulile de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor din tranzacțiile barter conținute în SNC 18 au fost preluate din reglementările contabile internaționale înainte de implementarea titlului III *„Taxa pe valoarea adăugată”* al Codului fiscal. În opinia noastră, aceste reguli nu pot fi aplicate integral în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, deoarece tranzacțiile barter reprezintă un transfer al dreptului de proprietate şi, în majoritatea cazurilor, constituie livrări impozabile cu TVA. În scopul evitării problemelor fiscale, considerăm că este necesară divizarea tranzacțiilor nominalizate în trei operațiuni distincte:

1) vînzarea bunurilor cu recunoaşterea şi evaluarea veniturilor în modul stabilit pentru tranzacțiile obişnuite;
2) procurarea bunurilor şi serviciilor cu calcularea valorii acestora în modul stabilit de reglementările contabile naționale în vigoare;

3) decontarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor aferente tranzacțiilor barter.

Informațiile generale privind veniturile din vînzarea bunurilor, trebuie reflectate cu total cumulativ de la începutul anului în Raportul de profit şi pierdere, de regulă, în componența veniturilor din activitățile de bază. În anexa la acest raport, precum şi în nota explicativă urmează a fi prezentate metodele, aplicate pentru evidența veniturilor nominalizate, precum şi suma fiecărui element semnificativ de venit. În cazul în care vînzarea bunurilor nu constituie activitatea de bază a întreprinderii, veniturile din comercializarea acestora trebuie înregistrate în componența altor venituri aferente activităților ordinare ale întreprinderii.

2.2. Contabilitatea veniturilor din prestarea serviciilor

Veniturile din prestarea serviciilor cuprind fluxurile brute de avantaje economice aferente serviciilor executate altor întreprinderi şi persoane terțe, în termenele convenite, conform condițiilor contractuale. Acestea rezultă, de exemplu, din serviciile de transport, reparație, intermediere, consultanță, tratament medical, agrement-sport, cercetări ştiințifice şi proiectare-experimentare, instalare a utilajului, telefonie, turism etc.

În unele surse bibliografice, serviciile sînt delimitate de lucrări. Astfel, în opinia economistului rus Vereşceaghin S., prin servicii se înțeleg activitățile ale căror rezultate nu au întruchipare materială, dar care se vînd şi se consumă în procesul desfăşurării acestor activități [194, p. 97], iar prin lucrări – activitățile ale căror rezultate au întruchipare materială şi care pot fi vîndute [194, p. 95]. După părerea noastră, din punct de vedere contabil, delimitarea serviciilor de lucrări nu este rezonabilă, deoarece aceste noțiuni au un conținut economic similar şi, prin urmare, trebuie contabilizate în acelaşi mod. Această afirmație este argumentată şi prin faptul că, în reglementările contabile internaționale şi în practica de evidență a întreprinderilor din țările cu economie dezvoltată, noțiunile de servicii şi lucrări se utilizează ca sinonime.

Modul general de contabilizare a veniturilor din prestarea serviciilor este reglementat de prevederile SNC 18 şi explicat în Comentariile cu privire la aplicarea SNC 18. Unele probleme ale contabilității veniturilor nominalizate sînt abordate în lucrările cercetătorilor autohtoni şi străini Tuhari T. [209], Zaharcenco I. [271], Anthony R., Reece J. [71], Feleagă N. [105], Gray C., Needles B. [128], Pântea I., Deaconu A. [120] etc. Totodată, aspectele aferente recunoaşterii, evaluării, perfectării documentare şi înregistrării în conturile contabile a veniturilor din prestarea serviciilor, în diferite situații concrete nu sînt reglementate în mod normativ şi nu sînt abordate suficient în literatura de specialitate.

În conformitate cu paragraful 19 din SNC 18, veniturile din prestarea serviciilor se recunosc în baza contabilității de angajamente, pe măsura efectuării acestora pe fiecare tranzacție sau pe stadiile distincte ale acesteia [40]. Însă, în SNC 18, nu sînt specificate criteriile concrete de recunoaştere a veniturilor sus-menționate şi modul de aplicare a acestora. În acest context, considerăm rezonabil a se conduce de criteriile de recunoaştere a veniturilor din prestarea serviciilor care sînt stabilite de IAS 18 [198, p. 971] şi prezentate în figura 2.2.

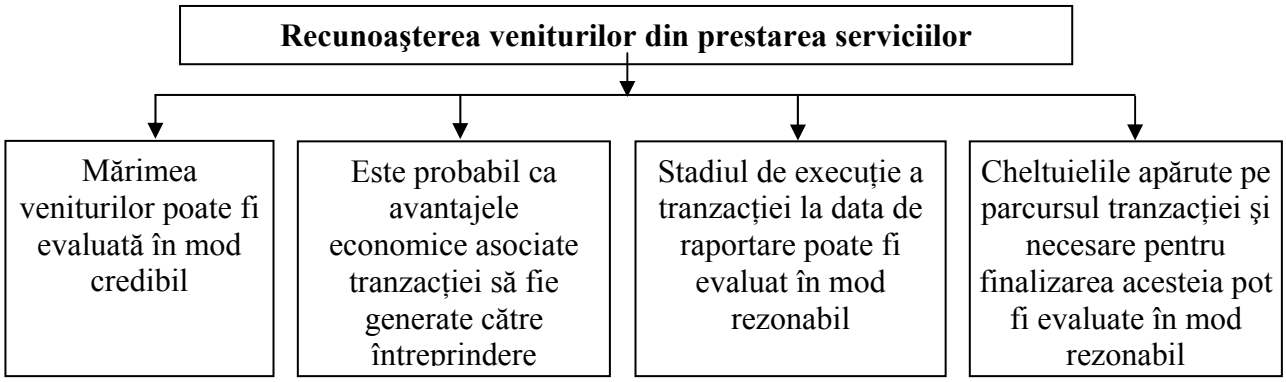
Recunoaşterea veniturilor din prestarea serviciilor
Mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil
Este probabil ca avantajele economice asociate tranzacției să fie generate către întreprindere
Stadiul de execuție a tranzacției la data de raportare poate fi evaluat în mod rezonabil
Cheltuielile apărute pe parcursul tranzacției şi necesare pentru finalizarea acesteia pot fi evaluate în mod rezonabil

Figura 2.2. Criteriile de recunoaştere a veniturilor din prestarea serviciilor*

***Sursa:** Elaborat de autor în baza IAS 18 [198]*

Comparînd criteriile de recunoaştere a veniturilor din prestarea serviciilor cu cele din vînzarea bunurilor, concluzionăm că, în principal, acestea sînt aceleaşi (avantaje economice probabile şi evaluarea rezonabilă a veniturilor şi cheltuielilor implicate), existînd diferențe doar de natura venitului:

- pentru veniturile din vînzarea bunurilor, este important transferul riscurilor şi al avantajelor semnificative, precum şi al gestiunii, respectiv al controlului bunurilor;
- pentru veniturile din prestarea serviciilor, nu este prevăzut transferul riscurilor şi al avantajelor semnificative, deoarece, în cazul contractelor de prestare a serviciilor dreptul de proprietate asupra rezultatului acestora nu trece de la antreprenor la beneficiar. Astfel, în cazul primirii unui bun pentru reparație care aparține clientului, executorul nu obține dreptul de proprietate asupra acestuia în timpul efectuării reparației. Bunul reparat se restituie clientului, al cărui drept de proprietate nu a fost întrerupt sau suspendat.

Totuşi, în unele situații, în special, la executarea lucrărilor de cercetări ştiințifice şi de proiectare-experimentare, executorul are dreptul, în conformitate cu prevederile legislației în vigoare şi condițiile contractuale, să utilizeze rezultatele obținute pentru necesități proprii. Însă, aceasta nu înseamnă că la executor apare dreptul de proprietate asupra rezultatelor serviciilor prestate. Acesta poate deține doar dreptul de utilizare a rezultatelor menționate, inclusiv în cazul executării altor contracte similare.

Evaluarea veniturilor din prestarea serviciilor se efectuează, de regulă, în mărimea valorii acestora (fără TVA), care este stipulată în contract şi confirmată prin documentul primar justificativ. Considerăm că evaluarea acestor venituri poate fi credibilă doar în cazul în care întreprinderea a convenit cu celelalte părți participante la tranzacție asupra următoarelor elemente:

a) drepturile fiecărei părți care au putere juridică şi se referă la prestarea şi primirea serviciilor;
b) compensația presupusă;
c) metodele şi condițiile de plată.

În scopul evaluării corecte a veniturilor din prestarea serviciilor, întreprinderea, de asemenea, trebuie să dispună de sisteme eficiente de previziune şi de gestiune financiară internă. În cazurile necesare, întreprinderea poate revizui estimările veniturilor din prestarea serviciilor pe măsura executării acestora. În această situație mărimea venitului recunoscut inițial se corectează. Totodată, trebuie de avut în vedere faptul că necesitatea unor asemenea revizuiri nu poate fi considerată nerespectare a criteriilor de recunoaştere a veniturilor din prestarea serviciilor. În unele situații, apare necesitatea ajustării sumei veniturilor după prestarea serviciilor către beneficiari, de exemplu, în cazul reducerii prețurilor la serviciile necalitative. După părerea noastră, astfel de ajustări pot fi efectuate doar atunci cînd prestarea serviciilor şi reducerea prețurilor la acestea au avut loc în acelaşi an de gestiune. Dacă reducerea prețurilor la serviciile prestate s-a produs în anii următori, mărimea veniturilor nu trebuie ajustată, iar suma reducerilor urmează a fi raportată la cheltuielile perioadei de gestiune curente sau la diminuarea provizioanelor constituite anterior. Această afirmație rezultă din necesitatea respectării conceptului contabilității de angajamente şi a principiului concordanței veniturilor şi cheltuielilor.

Veniturile din tranzacțiile de prestare a serviciilor trebuie să fie confirmate prin documente primare. În practica contabilă a întreprinderilor autohtone, în acest scop, se aplică diverse tipuri de documente primare, dintre care, principalele sînt: procesele-verbale de prestare a serviciilor confirmate de către beneficiari, facturile fiscale – în cazurile în care prestarea serviciilor este considerată livrare impozabilă cu TVA, bonurile maşinilor de casă şi control – la vînzarea serviciilor cu achitarea în numerar etc.

Veniturile din prestarea serviciilor confirmate prin documente primare urmează a fi reflectate în conturile contabile. Actualul Plan de conturi nu conține decît formule contabile cu caracter general aferente veniturilor nominalizate şi prevede înregistrarea acestora într-un subcont distinct 6113 „Venituri din servicii prestate" al contului 611. În opinia noastră, subcontul menționat poate fi aplicat doar în cazurile în care întreprinderea prestează servicii omogene care constituie activitatea de bază a acesteia. Dacă întreprinderea prestează diverse tipuri de servicii, considerăm necesară deschiderea la contul 611 a următoarelor subconturi: „Venituri din prestarea serviciilor de

reparație"; „Venituri din prestarea serviciilor de instalare şi deservire a bunurilor vîndute"; „Venituri din ambalarea, încărcarea, descărcarea bunurilor"; „Venituri din prestarea serviciilor de transport" etc. Contabilizarea separată a veniturilor pe tipuri de servicii va asigura obținerea informațiilor necesare pentru analiză, control, luarea deciziilor manageriale, precum şi pentru calcularea indicatorilor din rapoartele financiare ale întreprinderii.

În cazul în care prestarea serviciilor nu constituie activitatea de bază a întreprinderii propunem contabilizarea veniturilor din acestea într-un subcont distinct care urmează a fi deschis la contul 624 „Ale venituri aferente activităților ordinare".

Indiferent de conturile de evidență aplicate, veniturile din prestarea serviciilor urmează a fi înregistrate concomitent cu majorarea creanțelor şi/sau a mijloacelor băneşti. Corectarea veniturilor sus-menționate se va reflecta ca diminuare a acestora. În aceste cazuri, considerăm necesară întocmirea formulelor contabile care sînt prezentate în tabelul 2.2.

Tabelul 2.2

Formule contabile de bază pentru evidența veniturilor din prestarea serviciilor*

Nr. crt.	**Conținutul operațiunii**	**Conturi corespondente**	
		debit	**credit**
1.	Reflectarea valorii serviciilor (fără TVA) prestate altor întreprinderi şi persoane cu achitarea ulterioară	221, 223, 229	611 sau 624
2.	Reflectarea valorii serviciilor (fără TVA) prestate angajaților întreprinderii	227	611 sau 624
3.	Încasarea mijloacelor băneşti în numerar în casierie (fără TVA) din prestarea serviciilor	241	611 sau 624
4.	Reflectarea veniturilor din prestarea serviciilor, obținute în perioadele anterioare.	515	611 sau 624
5.	Stornarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la serviciile prestate	221, 223, 229, 539	611 sau 624
6.	Reflectarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la serviciile prestate	712, 538	822
Nota la operațiunile 5-6. Formula contabilă pentru operațiunea 5 se recomandă să fie întocmită în cazul în care prestarea serviciilor şi reducerea prețurilor la acestea au avut loc în acelaşi an de gestiune, iar formula contabilă pentru operațiunea 6 – dacă tranzacțiile nominalizate au aut loc în ani de gestiune diferiți			

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Modul de recunoaştere, evaluare, perfectare documentară şi înregistrare în conturile contabile a veniturilor din prestarea serviciilor expus mai sus poate fi aplicat în cazul tranzacțiilor obişnuite. Totodată, la contabilizarea veniturilor menționate, trebuie luați în considerare următorii factori principali: durata prestării serviciilor; natura tranzacțiilor de prestare a serviciilor; modul de achitare a serviciilor prestate; posibilitatea recuperării cheltuielilor aferente serviciilor prestate.

Serviciile se prestează în conformitate cu clauzele stipulate în contract în cursul uneia sau mai multor perioade de gestiune. În funcție de durata prestării serviciilor, pot fi evidențiate două metode principale de contabilizare a veniturilor:

1) metoda prestării efective;
2) metoda procentului de finalizare.

Metoda prestării efective se recomandă pentru aplicare în cazul în care termenul de prestare a serviciilor nu depăşeşte durata unei perioade de gestiune. La utilizarea acestei metode veniturile din prestarea serviciilor se recunosc şi se reflectă în contabilitate după încheierea tranzacției în modul expus în următorul exemplu.

Exemplul 2.3. *Firma "Strungarul" S.R.L. execută lucrări de instalare a utilajului electric, recepționate de clienți numai după finalizarea integrală a acestora. În trimestrul II al anului 2007, firma a prestat şi a predat clienților, conform procesului-verbal, servicii în valoare de 147 000 lei (inclusiv TVA).*

În exemplul de față, firma "Strungarul" S.R.L. trebuie să recunoască venitul după instalarea efectivă a utilajului şi recepționarea acestuia de către clienți în sumă de 122 500 lei [147 000 – (147 000 : 6)] şi să-l reflecte prin următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 611.

Metoda procentului de finalizare este aplicabilă în cazurile în care serviciile, potrivit unuia şi aceluiaşi contract, sînt prestate în decursul mai multor perioade de gestiune. În cadrul metodei menționate, veniturile se recunosc pe stadii distincte ale tranzacției, în funcție de procentul de finalizare a acesteia, adică în perioadele de gestiune în care are loc prestarea efectivă a serviciilor. Această metodă este recomandată şi de SNC 11 „Contractele de construcție", pentru recunoaşterea veniturilor din lucrările de construcție-montaj [35]. Recunoaşterea veniturilor în baza metodei procentului de finalizare se admite la respectarea următoarelor criterii:

a) momentul încheierii tranzacției sau a unui stadiu distinct al acesteia poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine la data întocmirii rapoartelor financiare;
b) cheltuielile suportate în procesul tranzacției şi cele necesare pentru încheierea acesteia pot fi determinate în mod credibil.

În funcție de natura tranzacțiilor de prestare a serviciilor, mărimea veniturilor poate fi determinată în baza unuia din următoarele procedee:

a) volumului efectiv al serviciilor prestate;
b) ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor de executat;
c) ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilită în totalul cheltuielilor prevăzute de contract.

Modul de aplicare practică a procedeelor metodei procentului de finalizare a tranzacțiilor de prestare a serviciilor este ilustrat prin exemplele 2.4–2.6.

Exemplul 2.4. ***Întreprinderea aplică procedeul volumului efectiv al serviciilor prestate.***

În luna ianuarie 2007, firma de reparație-construcție "Constructorul" S.R.L. a încheiat cu compania "Stejar" S.A. un contract de executare a reparației capitale a clădirilor secțiilor de producție. Valoarea totală a lucrărilor de reparații (fără TVA), determinată în baza tarifelor prevăzute de contract, constituie 840 000 lei. În trimestrul I al anului 2007 au fost executate lucrări de reparații în suma totală de 126 000 lei (fără TVA).

În exemplul de față, venitul firmei "Constructorul" S.R.L. pentru trimestrul I al anului 2007 se determină, luînd ca bază volumul efectiv al lucrărilor executate, şi constituie 126 000 lei.

Exemplul 2.5. ***Întreprinderea aplică procedeul ponderii volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor.***

În luna ianuarie 2007 firma "Montor" S.R.L. a încheiat cu fabrica „Steaua" S.A. un contract de instalare a utilajului în decurs de 12 luni cu valoarea totală de 324 000 lei (fără TVA). În trimestrul I al anului 2007 firma a îndeplinit 18% din volumul total de lucrări prevăzute de contract.

În exemplul de față, firma "Montor" S.R.L. trebuie să recunoască venitul în trimestrul I al anului 2007 în sumă de 58 320 lei (324 000 x 18%).

Exemplul 2.6. ***Întreprinderea aplică procedeul ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilită în totalul cheltuielilor prevăzute de contract.***

În luna ianuarie 2007, firma "Alina" S.R.L. a încheiat cu fabrica de confecții "Ionel" S.A. un contract anual privind deservirea utilajului vîndut. Valoarea totală a contractului se cifrează la 192 000 lei (fără TVA). Suma totală a cheltuielilor constituie, conform contractului, 164 000 lei. În trimestrul I al anului 2007, firma "Alina" S.R.L. a suportat cheltuieli în sumă de 38 000 lei.

În exemplul 2.6, mărimea venitului firmei "Alina" S.R.L. în trimestrul I al anului 2007 trebuie calculată prin înmulțirea corelației procentuale a cheltuielilor suportate în cursul trimestrului în raport cu suma totală prevăzută de contract – 23,18% [(38 000 : 164 000) x 100] cu mărimea totală a venitului prevăzut de contract (192 000 lei) şi constituie 44 506 lei (23,18% x 192 000).

Indiferent de procedeul metodei procentului de finalizare aplicat, veniturile recunoscute trebuie înregistrate prin următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 611 sau contul 624.

Dacă serviciile sînt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de operațiuni în cursul unei perioade de timp prestabilite, care nu pot fi repartizate pe stadii, veniturile trebuie recunoscute în baza metodei liniare, dacă nu există dovezi că alte metode identifică mai corect stadiul de finalizare a tranzacției. Această situație este ilustrată prin următorul exemplu.

Exemplul 2.7. *În luna mai 2007, firma "Riscom" S.R.L. a încheiat cu compania "Stejar" S.A. un contract privind deservirea şi reparaţia computerelor acesteia în curs de doi ani. Valoarea totală a serviciilor prevăzute de contract constituie 240 600 lei (fără TVA). Serviciile se prestează uniform pe parcursul perioadei stabilite în contract.*

În acest exemplu, mărimea veniturilor firmei „Riscom" S.R.L. se determină în baza metodei liniare şi, în luna mai 2007, constituie 10 025 lei (240 600 lei : 24 luni). Aceste venituri se reflectă prin formula contabilă următoare: debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 611.

În practica economică pot apărea situaţii cînd una dintre operaţiunile (stadiile) de prestare a serviciilor este mai importantă decît celelalte operaţiuni. În aceste cazuri, recunoaşterea veniturilor trebuie amînată pînă la executarea acestei operaţiuni. De exemplu, compania de transport, care, de asemenea, efectuează ambalarea, încărcarea, transportarea şi predarea încărcăturilor va recunoaşte veniturile din prestarea serviciilor doar după predarea acestora beneficiarilor.

Dacă rezultatul unei tranzacţii de prestare a serviciilor nu poate fi determinat cu un grad înalt de certitudine, veniturile urmează a fi recunoscute doar în mărimea cheltuielilor suportate care au fost sau, posibil, vor fi recuperate de către beneficiari. Această situaţie este ilustrată pin următorul exemplu.

Exemplul 2.8. *În luna ianuarie 2007, biroul de avocaţi a încheiat cu compania "Stejar" S.A. un contract privind apărarea intereselor acesteia în procesul de judecată, care era prevăzut pentru luna mai 2007. Conform condiţiilor contractuale, în cazul în care procesul va fi cîştigat în instanţa judecătorească, valoarea serviciilor va constitui 48 300 lei, în caz contrar, compania "Stejar" S.A. va recupera biroului de avocaţi doar cheltuielile suportate efectiv în limitele prevăzute de contract — 35 200 lei. Compania „Stejar" S.A. a pierdut procesul în instanţa judecătorească.*

În acest exemplu, biroul de avocaţi nu trebuie să recunoască veniturile obţinute decît în suma cheltuielilor suportate efectiv – 35 200 lei şi le va înregistra prin următoarea formulă contabilă: debit contul 221, credit contul 611. Rezultatul tranzacţiilor de prestare a serviciilor este nul. De remarcat, că în practica internaţională pentru cazul prevăzut în exemplu se permite (utilizînd un plan de conturi specific) înregistrarea concomitentă a veniturilor şi cheltuielilor prin următoarea formulă contabilă: debit contul „Costul lucrărilor", credit contul „Venituri din lucrări" [120, p. 196]. Considerăm că, această înregistrare nu poate fi aplicată la întreprinderile autohtone, deoarece, în acest caz, nu se respectă principiul necompensării veniturilor şi cheltuielilor şi se încalcă regulile de funcţionare a conturilor contabile.

În cazul în care rezultatul tranzacţiei nu poate fi determinat cu un grad suficient de exactitate şi există probabilitatea că cheltuielile suportate nu vor fi recuperate, veniturile din prestarea serviciilor nu trebuie recunoscute, iar consumurile aferente tranzacţiei se înregistrează drept cheltuieli ale perioadei de gestiune curente.

Situațiile de contabilizare a veniturilor din prestarea serviciilor expuse mai sus sînt prevăzute în mod general în SNC 18. Însă, în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, apar şi alte tranzacții de prestare a serviciilor, care generează venituri din abonamente, taxe de instruire (şcolarizare), sub formă de comisioane etc. Modul de evidență a veniturilor din aceste tranzacții nu este reglementat, în mod special, sub aspect normativ.

Abonamentele se vînd, de regulă, cu achitarea în avans pentru serviciile de agrement-sport, tratament medical etc. După părerea noastră, veniturile din abonamente trebuie contabilizate în funcție de caracterul acestora: nerambursabil sau rambursabil.

În cazul în care abonamentele sînt nerambursabile, sumele încasate din vînzarea acestora trebuie reflectate în componența veniturilor anticipate, cu decontarea ulterioară la veniturile perioadei curente de gestiune, pe măsura prestării serviciilor. Această modalitate de contabilizare este condiționată de principiul concordanței şi rezultă din paragraful 14 din SNC 18**,** conform căruia veniturile şi cheltuielile ce fac obiectul uneia şi aceleiaşi tranzacții sau operațiuni economice sînt constatate în aceeaşi perioadă de gestiune [40]. Decontarea sumelor încasate din vînzarea abonamentelor la veniturile perioadei de gestiune curente se efectuează, de regulă, prin metoda liniară sau prin altă metodă stabilită în politica de contabilitate a întreprinderii.

Modul de contabilizare a veniturilor din abonamente este ilustrat în următorul exemplu.

Exemplul 2.9. *Firma „Fitness-Centre" S.R.L. prestează servicii de agrement-sport cu achitarea prin abonamente lunare şi anuale. În luna mai 2007 au fost încasate de la clienți mijloace băneşti în numerar în sumă de 136 950 lei (inclusiv TVA), din care 22 950 lei – pentru 51 de abonamente de probă lunare cu valoarea unitară de 450 lei şi 114 000 lei – pentru 30 abonamente anuale cu valoarea unitară de 3 800 lei. Cheltuielile firmei legate nemijlocit de prestarea acestor servicii în cursul lunii mai au constituit 25 600 lei şi au fost contabilizate în prealabil în contul 811 „Activități de bază".*

În baza datelor prezentate în exemplu, suma veniturilor firmei „Fitness-Centre" S.R.L. pe luna mai 2007 constituie 27 042 lei $\{[22\,950 - (22\,950 : 6)] + [114\,000 - (114\,000 : 6)] : 12 \text{ luni}\}$, iar operațiunile economice trebuie să fie reflectate prin următoarele formule contabile:

1) la suma mijloacelor băneşti (fără TVA) încasate din vînzarea abonamentelor lunare şi anuale – 114 125 lei [136 950 – (136 950 : 6)]: debit contul 241, credit contul 515;
2) la suma TVA aferentă încasărilor din vînzarea abonamentelor – 22 825 lei (136 950 : 6): debit contul 241, credit contul 534;
3) la suma veniturilor recunoscute în luna mai 2007: debit contul 515, credit contul 611;
4) la suma cheltuielilor aferente prestării serviciilor în luna mai 2007: debit contul 711, credit contul 811.

Dacă abonamentele au un caracter rambursabil, adică, conform condițiilor contractuale, valoarea abonamentelor vîndute şi neutilizate urmează a fi restituită clienților, mijloacele băneşti încasate din vînzarea acestora trebuie înregistrate, după părerea noastră, ca avansuri primite. Astfel, utilizînd datele din exemplul 2.9, să presupunem că abonamentele privind serviciile de agrement-sport sînt rambursabile. În acest caz, considerăm că este necesar să se întocmească următoarele formule contabile:

1) la suma mijloacelor băneşti (inclusiv TVA) încasate din vînzarea abonamentelor lunare şi anuale – 136 950 lei: debit contul 241, credit contul 523;
2) la suma TVA aferentă valorii abonamentelor vîndute – 22 825 lei: debit contul 225, credit contul 534;
3) la valoarea (fără TVA) serviciilor prestate – 27 042 lei: debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 611;
4) la suma TVA de la valoarea serviciilor prestate – 5 408 lei (27 042 x 20%): debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 534;
5) la suma cheltuielilor aferente prestării serviciilor în luna mai 2007 – 25 600 lei: debit contul 711, credit contul 811;
6) la suma avansurilor trecută în contul achitării creanțelor – 32 450 lei (27 042 + 5 408): debit contul 523, credit unul din conturile 221, 223, 229;
7) la suma TVA aferentă avansurilor decontate (formula contabilă de stornare) – (5 408 lei): debit contul 225, credit contul 534.

La încasarea mijloacelor băneşti din vînzarea abonamentelor trebuie luat în considerare faptul că, potrivit art. 108 alin. (4) din Codul fiscal, pentru servicii, data livrării se consideră data prestării serviciului, data eliberării facturii fiscale sau data la care plata se efectuează subiectului impozabil, parțial sau în întregime, în dependență de ce are loc mai înainte [2].

Înregistrarea TVA aferentă abonamentelor vîndute în modul expus mai sus, este posibilă în cazul în care factura fiscală se eliberează lunar, pe măsura prestării serviciilor. În cazul restituirii valorii abonamentelor neutilizate, propunem întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la valoarea abonamentelor neutilizate restituită clienților: debit contul 523, credit unul din conturile 241, 242;
2) la suma TVA aferentă valorii abonamentelor neutilizate (formula contabilă de stornare): debit contul 225, credit contul 534.

Taxele de instruire (şcolarizare) se încasează, de regulă, la începutul semestrului sau anului de învățămînt. În opinia noastră, veniturile din aceste taxe urmează a fi contabilizate în acelaşi mod, ca şi veniturile din abonamente.

Veniturile sub formă de comision apar la comisionar în cele mai frecvente cazuri la efectuarea vînzărilor de bunuri în consignație. După părerea noastră, în cazul acestor vînzări, comisionarul trebuie să efectueze următoarele operațiuni:

- contabilizează mărfurile primite de la comitent în contul extrabilanțier 923 «Mărfuri primite în consignație» (la valoarea prevăzută în contract);
- reflectă datoriile față de comitent pentru mărfurile efectiv vîndute cumpărătorilor;
- calculează TVA aferentă valorii mărfurilor vîndute (ținînd cont de comision);
- trece în cont TVA aferentă valorii mărfurilor vîndute pe măsura primirii facturilor fiscale de la comitenți;
- recunoaşte veniturile sub formă de comision şi le reflectă în contul 611;
- contabilizează cheltuielile aferente vînzării bunurilor în consignație în contul 811 şi le decontează la finele lunii în contul 711.

În Planul de conturi actual nu sînt prevăzute formule contabile aferente tranzacțiilor de vînzare de bunuri în consignație. În acest context, pentru contabilizarea tranzacțiilor specificate propunem utilizarea contului 846 «Încasări din vînzarea mărfurilor cu amănuntul». În creditul contului 846 trebuie reflectată suma încasărilor (inclusiv TVA şi comisionul) din vînzarea mărfurilor în cursul lunii, iar în debit – datoriile față de comitent, calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor şi recunoaşterea veniturilor sub formă de comision la sfîrşitul lunii.

Veniturile aferente vînzării bunurilor în consignație urmează a fi contabilizate în contul 611, în cadrul căruia recomandăm să se deschidă un subcont separat „Venituri sub formă de comision". Aceste venituri trebuie înregistrate în contabilitate în conformitate cu principiul concordanței, adică concomitent cu cheltuielile aferente vînzării bunurilor în consignație. De remarcat că acest principiu nu se respectă la majoritatea întreprinderilor autohtone care efectuează vînzări de bunuri în consignație. În contabilitatea acestor întreprinderi se înregistrează doar veniturile din tranzacțiile sus-menționate, iar cheltuielile aferente nu se evidențiază separat. Această situație denaturează indicatorii din rapoartele financiare şi generează probleme fiscale. În acest context, propunem a reflecta în cursul lunii cheltuielile aferente vînzărilor în consignație în debitul contului 811 în corespondență cu creditul conturilor 211, 227, 531, 532, 533, 535 etc. La finele lunii aceste cheltuieli trebuie decontate în debitul contului 711 la care urmează a fi deschis un subcont separat „Costul serviciilor aferente vînzărilor de bunuri în consignație". Conturile 611 şi 711 pot fi aplicate în cazul în care comerțul în consignație constituie activitatea de bază a întreprinderii. Dacă întreprinderea desfăşoară concomitent mai multe tipuri de activități de bază, ponderea cheltuielilor aferente comerțului de consignație trebuie determinată prin calcul, în baza repartizării sumei totale a

cheltuielilor proporţional cu cantitatea, valoarea bunurilor vîndute sau într-un alt mod stabilit în politica de contabilitate a întreprinderii.

Schema integrală a formulelor contabile care trebuie întocmite la comisionar în cazul vînzărilor de bunuri în consignaţie a fost elaborată de către autorul tezei şi este prezentată în *anexa 9*.

Unii specialişti autohtoni (de exemplu, Zaharcenco I.) propun altă schemă de înregistrare a operaţiunilor de vînzare a bunurilor în consignaţie cu aplicarea contului 516 „Alte datorii financiare pe termen scurt" [271, p. 32]. După părerea noastră, varianta de evidenţă a operaţiunilor sus-menţionate cu aplicarea contului 846 este mai simplă şi corespunde conceptelor şi principiilor contabile fundamentale. Totodată, în activitatea practică sînt posibile şi alte scheme de contabilizare a operaţiunilor de vînzare a bunurilor în comerţul de consignaţie. Întreprinderea este în drept să aplice, în conformitate cu politica de contabilitate, acea variantă de evidenţă care îi convine, cu condiţia respectării cerinţelor reglementărilor contabile naţionale şi asigurării autenticităţii indicatorilor din rapoartele financiare. În acest caz, se va ţine cont de faptul că, potrivit capitolului I *«Dispoziţii generale*» din Planul de conturi, utilizarea de către întreprinderi a conturilor din clasa 8 *«Conturi ale contabilităţii de gestiune»* nu este obligatorie.

Datele aferente veniturilor din prestarea serviciilor, înregistrate în contul sintetic 611 şi în subconturile acestuia, urmează a fi generalizate în Raportul de profit şi pierdere şi în anexa la acesta. În plus, întreprinderea trebuie să prezinte în notă explicativă metodele de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor nominalizate aplicate pe parcursul anului de gestiune.

2.3. Contabilitatea veniturilor din utilizarea activelor întreprinderii de către terţi

Utilizarea activelor întreprinderii de către terţi generează venituri sub formă de dobînzi, redevenţe şi dividende, ale căror componenţa şi mod de contabilizare sînt reglementate:

- în practica contabilă a întreprinderilor autohtone – de prevederile SNC 18 «Venitul», SNC 25 «Contabilitatea investiţiilor», SNC 27 «Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice» şi SNC 28 «Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate»;
- în practica contabilă internaţională – de prevederile IAS 18 «Venituri din activităţi curente», IAS 27 «Situaţii financiare consolidate şi individuale», IAS 28 «Investiţii în entităţile asociate» şi IAS 39 «Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare».

Unele aspecte ale contabilităţii veniturilor din dobînzi, redevenţe şi dividende sînt abordate în lucrările savanţilor autohtoni şi străini: Bucur V. [84], Ţurcanu V. [92], Feleagă N. [105], Gray S., Needles B. [128], Greyning H. [124], Palii V. [179], Pântea I., Deaconu A. [120], Raffournier B. [190].

Totodată, lipsesc investigațiile complexe aferente problemelor contabilizării tranzacțiilor generatoare de venituri nominalizate în diferite situații concrete. De aceea, considerăm necesară examinarea problemelor sus-menționate şi formularea recomandărilor de soluționare a acestora pentru fiecare dintre elementele de venituri rezultate din utilizarea activelor întreprinderii de către persoanele terțe.

Dobînzile, de regulă, apar în cazul acordării împrumuturilor, depunerii mijloacelor băneşti la conturile bancare de depozit, procurarea obligațiunilor şi altor titluri de datorii. Recunoaşterea veniturilor din dobînzi se efectuează în baza contabilității de angajamente la respectarea anumitor criterii generale şi specifice care sînt stabilite în paragrafele 13 şi 26 din SNC 18 [40]. Astfel, criteriile generale de recunoaştere a veniturilor din dobînzi sînt cele valabile pentru orice tip de venituri, inclusiv din vînzarea bunurilor, respectiv din prestarea serviciilor, expuse anterior, şi anume: avantaje economice probabile şi evaluare credibilă a mărimii veniturilor. Criteriile specifice prevăd recunoaşterea dobînzilor ca venituri pe baza corelației temporale (în funcție de timpul scurs), care ia în considerare venitul real din activ. Aceasta înseamnă că veniturile din dobînzi trebuie să fie recunoscute în cursul perioadelor de gestiune, în care mijloacele băneşti şi/sau alte active s-au aflat în folosința terților.

Evaluarea veniturilor din dobînzi se efectuează în conformitate cu clauzele contractului încheiat între proprietarul şi beneficiarul de active transmise în folosință temporară, ținînd cont de prevederile actelor normative în vigoare. Astfel, conform paragrafului 27 din SNC 18, veniturile sub formă de dobînzi includ suma amortizării oricărui tip de rabat (discont), adaos sau a altei diferențe dintre valoarea de intrare a activului şi valoarea acestuia la data stingerii [40]. După părerea noastră, la evaluarea veniturilor din dobînzi, trebuie să se țină seamă de aceşti factori importanți: suma mijloacelor băneşti şi/sau valoarea activelor transmise în folosință terților; mărimea şi tipul ratei dobînzii (fixă sau variabilă); tipul activului transmis în folosință terților; durata de utilizare a activului transmis terților.

Actualmente, în practica contabilă a întreprinderilor din Republica Moldova, se aplică două metode principale de evaluare a veniturilor din dobînzi:

1) metoda dobînzii simple;
2) metoda dobînzii capitalizate.

Prima metodă poate fi utilizată în cazul în care rata dobînzii se aplică față de una şi aceeaşi sumă în cursul duratei de utilizare a activului de către terți. Cînd este folosită această metodă, suma veniturilor din dobînzi se repartizează uniform pe perioade de gestiune.

Metoda a doua se recomandă pentru evaluarea veniturilor din dobînzile care se capitalizează, adică se includ în suma (valoarea) activelor transmise în folosință terților. La aplicarea acestei

metode, drept bază pentru calcularea dobînzilor serveşte valoarea viitoare (aşteptată) a activului transmis în folosinţă terţilor care poate fi determinată după formula:

$$\mathbf{VV_A = Vi \times (1 + d)^n}, \qquad \mathbf{(1)}$$

unde $\mathbf{VV_A}$ – valoarea viitoare (aşteptată) a activului transmis în folosinţă terţilor;

Vi – valoarea contabilă iniţială a activului transmis în folosinţă terţilor;

d – rata dobînzii;

n – numărul de ani ai duratei de utilizare a activului de către terţi.

Modul de calculare a veniturilor din dobînzi în condiţiile aplicării metodelor sus-menţionate este abordat detaliat în literatura de specialitate [115, p. 90–93; 120, p. 105–109; 273, p. 220–223].

De menţionat că modul de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor din dobînzi stabilit în SNC 18 poartă un caracter general şi nu corespunde prevederilor IAS 18, potrivit cărora dobînzile trebuie recunoscute ca venituri în baza metodei dobînzii efective [198, p. 973]. Această situaţie creează dificultăţi la contabilizarea veniturilor nominalizate, în special, la întreprinderile mari şi companiile cu capital străin care aplică IFRS. În opinia noastră, metoda dobînzii efective trebuie inclusă în SNC 18 şi recomandată pentru utilizare de către întreprinderile autohtone. Caracteristica şi modul de aplicare a metodei nominalizate sînt descrise în IAS 39 [198, p.1757–1758]. Conform metodei specificate, suma veniturilor se calculează în baza ratei efective a dobînzii care actualizează exact fluxurile viitoare preconizate ale plăţilor sau sumelor de mijloace băneşti primite pe durata de utilizare a activelor de către terţi. La calcularea ratei dobînzii efective, întreprinderea trebuie să estimeze viitoarele fluxuri de mijloace băneşti luînd în considerare toate condiţiile contractuale de utilizare a activelor transmise terţilor (spre exemplu, plata în avans, opţiunile call şi alte opţiuni similare). Totodată, pierderile viitoare eventuale nu se iau în calcul.

Dobînzile recunoscute ca venituri trebuie să fie atribuite la tipul corespunzător de activitate a întreprinderii. Actualmente, dobînzile aferente mijloacelor băneşti din conturile de depozit, obligaţiunilor şi altor titluri de valoare de datorii se înregistrează ca venituri din activitatea de investiţii sau financiară, ceea ce nu este corect, în special, pentru fondurile de investiţii, instituţiile financiare şi alte întreprinderi la care transmiterea activelor terţilor pentru utilizare reprezintă activitate de bază. Considerăm că clasificarea veniturilor din dobînzi trebuie să fie efectuată în funcţie de faptul dacă operaţiunile de transmitere a activelor în folosinţă terţilor constituie sau nu constituie activitatea de bază a întreprinderii. În primul caz veniturile din operaţiunile menţionate trebuie înregistrate ca venituri din activitatea de bază, iar în al doilea caz – ca venituri financiare.

Recunoaşterea şi evaluarea veniturilor din dobînzi se efectuează în baza documentelor primare care, după părerea noastră, trebuie să includă: notele de contabilitate, extrasele de cont, procesele-verbale de primire-predare a titlurilor de valoare, extrasele din registrele obligaţiunilor etc.

Informaţiile din documentele primare se generalizează în conturile contabile. În acest scop, Planul de conturi actual prevede aplicarea conturilor 621 şi/sau 622, ceea ce creează dificultăţi la calcularea indicatorilor financiari şi fiscali. Pentru simplificarea modului de acumulare şi de prezentare a informaţiilor privind veniturile din dobînzi, propunem a contabiliza aceste venituri pe un cont separat 611 „Cifra de afaceri" la care pot fi deschise următoarele subconturi: „Venituri din dobînzi aferente împrumuturilor acordate"; „Venituri din dobînzi aferente conturilor bancare de depozit"; „Venituri din dobînzi aferente titlurilor de datorii"; „Alte venituri din dobînzi".

Această recomandare este aplicabilă, în primul rînd, întreprinderilor specializate, a căror activitate de bază o constituie tranzacţiile generatoare de venituri sub formă de dobînzi. Dacă tranzacţiile menţionate nu constituie activitatea de bază a întreprinderii, considerăm că dobînzile trebuie contabilizate ca venituri financiare în contul omonim 622.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din dobînzi se efectuează în termenele prevăzute de contractele de împrumut, prospectele de emisiune a obligaţiunilor şi de alte documente aferente transmiterii activelor în folosinţă terţilor. Totodată, în unele situaţii considerăm rezonabilă reflectarea sumei totale a dobînzilor la începutul perioadei de utilizare a activelor întreprinderii de către terţi ca venituri anticipate, cu decontarea ulterioară la veniturile perioadei de gestiune curente, pe măsura survenirii termenelor de achitare prevăzute în contractul încheiat cu beneficiarul activului corespunzător. După părerea noastră, în acest caz, este necesară întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la suma dobînzii care urmează să fie achitată în cursul primului an de gestiune: debit contul 228, credit contul 515;
2) la suma dobînzii care trebuie achitată în anii de gestiune următori: debit contul 134, credit contul 422;
3) la suma dobînzii calculate, aferentă lunii curente sau altui termen de achitare prevăzut în contractul de utilizare a activelor: debit contul 515, credit contul 611 (dacă tranzacţiile de transmitere a activelor în folosinţă terţilor constituie activitatea de bază a întreprinderii) sau contul 622 (dacă tranzacţiile sus-menţionate nu constituie activitatea de bază a întreprinderii).

La contabilizarea dobînzilor trebuie să fie respectat principiul prudenţei, care nu admite supraevaluarea veniturilor. Aplicarea acestui principiu este necesară, în special, la recunoaşterea veniturilor din dobînzi aferente obligaţiunilor şi altor titluri de datorii procurate de la alte întreprinderi şi persoane în a căror valoare sînt incluse dobînzile neplătite. Conform paragrafului 28 din SNC 18, se recunoaşte ca venituri numai acea parte a dobînzilor, care se referă la perioada de după procurarea titlurilor de datorii, iar cealaltă parte a dobînzilor, inclusă în valoarea de intrare a titlurilor de valoare, se raportează la diminuarea acesteia [40]. De exemplu, dacă întreprinderea procură obligaţiuni la un preţ care include dobînzile calculate, se consideră ca venituri numai dobînzile referitoare la perioada

de după procurarea obligațiunilor. Suma dobînzilor aferentă perioadei pînă la procurarea obligațiunilor nu se consideră venituri, ci se raportează la diminuarea valorii de intrare a obligațiunilor. Această situație este ilustrată prin următorul exemplu.

Exemplul 2.10. *În luna aprilie 2007, fondul de investiții „Invest-Prim" S.A. a procurat 2 500 de obligațiuni la prețul 17 lei pentru o obligațiune, care cuprinde cota dobînzilor calculate pe trei luni (ianuarie, februarie, martie). Valoarea nominală a unei obligațiuni constituie 15 lei, rata anuală a dobînzii – 12%.*

În baza datelor din acest exemplu, suma totală a dobînzilor calculate pe anul de gestiune constituie 4 500 lei (2 500 buc. x 15 lei x 12%), din care trebuie recunoscută ca venituri suma de 3 375 lei [(2 500 buc. x 15 lei x 12% x 9 luni) : 12 luni], iar suma rămasă de 1 125 lei (4 500 – – 3 375) urmează a fi raportată la diminuarea valorii de intrare a obligațiunilor cumpărate.

De remarcat că, Planul de conturi actual nu prevede formulele contabile referitoare la tranzacțiile de procurare a titlurilor de valoare cu dobînzi incluse şi de calculare a veniturilor aferente. După părerea noastră, la efectuarea acestor tranzacții este necesar să se întocmească următoarele formule contabile de bază care sînt prezentate în tabelul 2.3 cu utilizarea datelor din exemplul 2.10.

Tabelul 2.3

Formule contabile pentru evidența veniturilor din dobînzi aferente obligațiunilor*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Înregistrarea valorii de intrare a obligațiunilor procurate (2 500 buc. x 17 lei)	42 500	131	521
2.	Reflectarea sumei totale a dobînzilor pe anul 2007	4 500	228	515
3.	Recunoaşterea veniturilor din dobînzi aferente anului 2007	3 375	515	611
4.	Diminuarea valorii de intrare a obligațiunilor procurate cu suma nedecontată a dobînzilor calculate	1 125	515	133

***Sursa:** Elaborat de autor*

În conformitate cu politica de contabilitate, întreprinderea poate înregistra suma diminuării valorii de intrare a obligațiunilor nemijlocit în creditul unuia din conturile – 131 sau 132. Totuşi, considerăm că este mai corectă înregistrarea tranzacției nominalizate în contul 133, deoarece, în acest caz, în contabilitate şi în rapoartele financiare, vor fi reflectate informațiile aferente atît valorii de intrare a obligațiunilor, cît şi sumei diminuării acesteia cu mărimea dobînzilor aferente perioadei pînă la procurarea titlurilor de valoare nominalizate.

Redevențele reprezintă încasările din tranzacțiile de transmitere în folosință terților a drepturilor de utilizare a activelor nemateriale (brevete, mărci de fabrică, drepturi de autor,

programe informatice etc.). La contabilizarea tranzacţiilor generatoare de venituri sub formă de redevenţe, considerăm că trebuie să se acorde atenţie următoarelor aspecte de bază:

1. Reflectarea în conturile contabile a operaţiunilor privind acordarea dreptului de utilizare a activelor nemateriale trebuie efectuată în baza contractelor de licenţă încheiate între titularul de drepturi şi beneficiar (licenţă exclusivă, neexclusivă, deschisă), contractelor de autor (cesiunea drepturilor exclusive, neexclusive de utilizare a operelor de ştiinţă, literatură, artă), contractelor de concesiune comercială şi altor contracte similare încheiate în conformitate cu legislaţia Republicii Moldova. Pentru evidenţa operaţiunilor de transmitere (transfer, cesiune) a drepturilor de utilizare a activelor nemateriale în cadrul conturilor sintetice 111 şi 113, propunem să fie deschise, respectiv, următoarele subconturi distincte: *«Active nemateriale acordate în folosinţă temporară»* şi *«Amortizarea activelor nemateriale acordate în folosinţă temporară»*.
2. Activele nemateriale transmise în folosinţă temporară, cu condiţia păstrării titlului de proprietate, trebuie reflectate în Bilanţul contabil al întreprinderii-titular de drepturi, iar la întreprinderea-beneficiar acestea urmează a fi înregistrate într-un cont extrabilanţier distinct.
3. Pentru operaţiunile efectuate conform contractelor de licenţă, de autor şi de concesiune comercială, urmează a fi întocmite procese-verbale de primire-predare a activelor nemateriale în baza cărora, în contabilitatea întreprinderii-titular de drepturi se reflectă acordarea dreptului de utilizare a activelor nemateriale corespunzătoare.
4. Plata pentru transmiterea (primirea) drepturilor de utilizare a activelor nemateriale poate fi stabilită sub formă de sumă unică fixă, defalcări din încasări sau printr-o altă metodă stipulată în contractul încheiat cu beneficiarul de active .
5. Întreprinderea-titular de drepturi trebuie să reflecte redevenţele ca venituri din vînzări (în cazul în care acordarea drepturilor de utilizare a obiectelor de active nemateriale constituie activitatea de bază a întreprinderii) sau ca venituri financiare (în cazul în care acordarea drepturilor de utilizare a unor atare obiecte nu constituie activitatea de bază a întreprinderii).

Redevenţele urmează a fi recunoscute ca venituri în baza contabilităţii de angajamente, în conformitate cu condiţiile acordului încheiat între proprietarul şi beneficiarul de active nemateriale. Astfel, în cazul transferului drepturilor de utilizare a activelor nemateriale pe o perioadă prestabilită, recunoaşterea venitului sub formă de redevenţe se efectuează în baza metodei liniare, pe durata acţiunii acordului contractat, în modul expus în următorul exemplu.

Exemplul 2.11. *Firma „Program-Con" S.R.L. elaborează programe informatice şi, în ianuarie 2007, a transmis companiei „Stejar" S.A. dreptul de utilizare a unei programe de contabilitate pe o perioadă de 5 ani. Suma totală a veniturilor, potrivit contractului încheiat, constituie 35 000 lei şi se va achita la finele fiecărui an în sume egale.*

Conform datelor din exemplul de față, venitul anual din redevențe, inclusiv pentru anul 2007, va constitui 7 000 lei (35 000 lei : 5 ani) şi urmează a fi înregistrat prin următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile 221, 228, credit contul 611.

În cazul transferului drepturilor de utilizare a activului nematerial pentru o plată fixă şi pe un termen nelimitat, redevențele trebuie recunoscute ca venituri în momentul transferării acestor drepturi. Cu alte cuvinte, o atare operațiune se consideră ca vînzare a activelor nemateriale şi este ilustrată prin următorul exemplu.

Exemplul 2.12. *Utilizînd datele din exemplul 2.11, presupunem că dreptul de utilizare a programului de contabilitate a fost transmis companiei „Stejar" S.A. pe un termen nelimitat de timp.*

În baza datelor din acest exemplu, veniturile sub formă de redevențe trebuie recunoscute în sumă de 35 000 lei, în ianuarie 2007, adică în momentul transmiterii programului companiei „Stejar" S.A. cu întocmirea următoarei formule contabile: debit unul din conturile 221, 228, credit contul 611.

În cazul în care obținerea redevențelor depinde de evenimentele viitoare, veniturile se recunosc numai atunci cînd există posibilitatea primirii plății, de regulă, după producerea evenimentului. De exemplu, în cazul transferului drepturilor de autor editurii, cu condiția primirii plății, în funcție de vînzarea efectivă a cărților editate, redevențele se recunosc ca venituri, pe măsura vînzării cărților.

La recunoaşterea şi evaluarea veniturilor sub formă de redevențe apar şi alte operațiuni, care, după părerea noastră, trebuie înregistrate în conturile contabile în modul prezentat în *anexa 10*.

Dividendele reprezintă sumele calculate în urma repartizării profitului net după impozitare între proprietari (acționari, asociați, participanți), în conformitate cu cota de participație a acestora în capitalul statutar. Acestea se recunosc ca venituri în perioada de gestiune în care au fost anunțate, adică atunci cînd a fost stabilit dreptul proprietarilor de a le încasa. Recunoaşterea şi evaluarea veniturilor sub formă de dividende se efectuează în baza deciziei adunării proprietarilor privind repartizarea profitului, notelor de contabilitate şi altor documente primare, prevăzute de actele normative în vigoare. În opinia noastră, la contabilizarea veniturilor din dividende trebuie luați în considerare următorii doi factori principali:

1) tipul acțiunilor procurate;
2) metoda de evaluare curentă a investițiilor.

Întreprinderea poate procura acțiuni cu dividende neincluse sau incluse în valoarea acestora. Dacă dividendele nu sînt incluse în valoarea acțiunilor procurate, veniturile urmează a fi recunoscute în sumă totală stabilită de către adunarea proprietarilor. În cazul în care dividendele sînt incluse în valoarea acțiunilor, suma totală a dividendelor, anunțată pentru anul de gestiune, trebuie repartizată între perioada de pînă la/după procurarea acestora. În această situație, urmează a fi

recunoscute ca venituri doar dividendele aferente perioadei după procurarea acțiunilor. Conform principiului prudenței dividendele calculate pînă la procurare nu urmează a fi recunoscute ca venituri, ci trebuie raportate la diminuarea valorii de intrare a acțiunilor. Modul de contabilizare a tranzacțiilor aferente procurării acțiunilor cu dividende incluse şi de recunoaştere a veniturilor aferente este ilustrat în următorul exemplu.

Exemplul 2.13. *În luna mai 2006, firma „Speranța" S.R.L. a procurat de la fabrica „Zorile" S.A. 1 500 de acțiuni preferențiale la un preț unitar de 12 lei. Valoarea nominală a unei acțiuni constituie 10 lei. Dividendele aferente acțiunilor preferențiale pe anul 2006 sînt anunțate în proporție de 18 % din valoarea nominală a acestora.*

În baza datelor din exemplu, suma totală a dividendelor calculate pe anul 2006 va constitui 2 700 lei (1 500 lei x 10 lei x 18%), din care ca venituri trebuie recunoscută suma de 1 800 lei [(1 500 lei x 10 lei x 18% x 8 luni) : 12 luni], adică partea dividendelor aferentă perioadei ulterioare procurării acțiunilor (din luna mai pînă în luna decembrie). Partea rămasă a dividendelor constituie 900 lei (2 700 – 1 800) şi nu se recunoaşte ca venituri, dar se consideră ca reducere a valorii de intrare a acțiunilor procurate. În contabilitatea firmei „Speranța" S.R.L., trebuie întocmite următoarele formule contabile:

1) la suma totală a dividendelor calculate – 2 700 lei: debit contul 228, credit contul 515;
2) la suma dividendelor aferente perioadei de după procurarea acțiunilor preferențiale – 1 800 lei: debit contul 515, credit unul din conturile 611, 622;
3) la suma dividendelor aferente perioadei de pînă la procurarea acțiunilor preferențiale – 900 lei: debit contul 515, credit contul 133.

Dacă repartizarea dividendelor între perioadele de pînă la/după procurarea acțiunilor este dificilă sau poate fi efectuată numai convențional, se recunoaşte ca venituri doar acea parte a dividendelor care nu depăşeşte valoarea acțiunilor procurate.

De menționat că modul de contabilizare a veniturilor din utilizarea activelor de către terți este condiționat de metoda evaluării curente a investițiilor, acceptată de întreprindere. În conformitate cu prevederile SNC 25, 27 şi 28, întreprinderea poate aplica una din cele două metode de evaluare curentă a investițiilor:

1) metoda punerii în echivalență (repartizării proporționale);
2) metoda valorii.

Primă metodă se recomandă pentru evaluarea investițiilor în întreprinderile asociate şi fiice. Esența acestei metode constă în reflectarea inițială a investițiilor la valoarea de intrare, care, ulterior, se majorează sau se diminuează cu suma cotei investitorului în profitul sau pierderea întreprinderii asociate/fiice după data achiziționării investițiilor. Dividendele primite efectiv de la întreprinderea

asociată/fiică diminuează valoarea de bilanț a investițiilor. La aplicarea metodei punerii în echivalență trebuie de avut în vedere faptul că conform paragrafului 4 din SNC 28, se consideră asociată întreprinderea asupra căreia investitorul are o influență notabilă, adică deține investiții în proporție de 20–50% din capitalul statutar al întreprinderii investite [46], iar în conformitate cu paragraful 5 din SNC 27, întreprindere-fiică se consideră întreprinderea controlată de către întreprinderea-mamă care, de regulă, deține peste 50% din capitalul statutar al acesteia [45].

Metoda a doua este preferabilă, preponderent, pentru evaluarea investițiilor în părți nelegate sau în întreprinderile asociate/fiice în cazul în care investițiile sînt procurate în scopul comercializării, sau cînd întreprinderile menționate funcționează în condițiile unor restricții pe termen îndelungat, care reduc esențial capacitatea acestora de a transfera mijloace băneşti investitorului. În cazul utilizării acestei metode investitorul trebuie să reflecte investițiile în întreprinderea asociată/fiică la valoarea de intrare, care, ulterior, nu se modifică. Veniturile din dividende se recunosc pe măsura obținerii cotei în profitul net acumulat al întreprinderii asociate/fiice, care este înregistrat după data achiziționării investițiilor.

Modul de contabilizare a veniturilor din investiții în cazul aplicării metodei punerii în echivalență şi metodei valorii este ilustrat în următorul exemplu.

Exemplul 2.14. *În anul 2006 întreprinderea „Plai" S.R.L. a procurat acțiuni în valoare de 148 500 lei de la fabrica „Floare" S.A., ceea ce constituie 35% din capitalul statutar al acesteia. La finele anului 2006 fabrica „Floare" S.A. a anunțat dividende în sumă de 74 000 lei, din care efectiv au fost achitate cu mijloace băneşti în proporție de 60%.*

În baza datelor din exemplu, întreprinderea „Plai" S.R.L. trebuie să întocmească formulele contabile prezentate în tabelul 2.4.

Tabelul 2.4

Formule contabile pentru evidența veniturilor sub formă de dividende*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente			
			metoda punerii în echivalență		metoda valorii	
			debit	credit	debit	credit
1.	Reflectarea valorii de intrare a acțiunilor procurate	148 500	132	522	132	522
2.	Calcularea dividendelor din acțiunile procurate (74 000 lei x 35%)	25 900	133	611 sau 622	228	611 sau 622
3.	Încasarea dividendelor (25 900 lei x 60%)	15 540	242	133	242	228

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

La contabilizarea veniturilor din utilizarea activelor întreprinderii de către terți trebuie luate în considerare şi aspectele fiscale ale acestora. Astfel, în conformitate cu art. 18 din Codul fiscal,

dobînzile, redevenţele şi dividendele reflectate în contabilitate ca venituri, indiferent de tipul lor, se includ în venitul impozabil din activitatea de întreprinzător [2]. În afară de aceasta, calcularea redevenţelor, precum şi a dobînzilor aferente contractelor de arendă finanţată se consideră ca livrare impozabilă cu TVA. Totodată, potrivit art. 103 alin. (11) din Codul fiscal, veniturile din dobînzi obţinute de către locatori în baza unor contracte de leasing financiar nu sînt considerate ca obiecte impozabile cu TVA [2]. În opinia noastră, impozitarea cu TVA a dobînzilor aferente arendei finanţate nu este justificată, deoarece din punct de vedere economic arenda finanţată nu se deosebeşte de leasingul financiar. În practica internaţională arenda, inclusiv cea finanţată, se consideră ca un tip de leasing şi nu se evidenţiază ca un obiect contabil şi fiscal separat. De aceea considerăm că pentru dobînzile din contractele de arendă finanţată este necesar să se aplice aceleaşi reguli fiscale (inclusiv referitoare la TVA) ca şi pentru dobînzile din contractele de leasing financiar.

Informaţiile referitoare la veniturile din dobînzi, redevenţe şi dividende, în funcţie de caracterul lor, trebuie înregistrate în rapoartele financiare în componenţa veniturilor din activităţile de bază sau din activităţile financiare ale întreprinderii. În acest caz suma fiecărei categorii semnificative de venit recunoscută în cursul anului de gestiune urmează să fie reflectată distinct în rapoartele sus-menţionate. De asemenea, întreprinderea trebuie să elucideze în notă explicativă metodele şi variantele aplicate de evidenţă a veniturilor din utilizarea activelor de către terţi.

2.4. Contabilitatea altor venituri

În procesul desfăşurării activităţii economico-financiare, în afară de veniturile din vînzarea bunurilor, prestarea serviciilor şi utilizarea activelor de către terţi, întreprinderea poate obţine şi alte venituri care, în fond, rezultă din următoarele fapte economice: decontarea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat; reflectarea rezultatelor inventarierii; aplicarea şi decontarea amenzilor, penalităţilor, despăgubirilor şi altor sancţiuni pecuniare; înregistrarea diferenţelor de curs valutar şi de sumă favorabile; calcularea compensaţiilor pentru recuperarea pierderilor din evenimentele extraordinare; determinarea impozitului pe profit etc.

Modul de contabilizare a veniturilor sus-menţionate nu este reglementat în mod special sub aspect normativ şi examinat suficient în literatura de specialitate. Totodată, la contabilizarea acestor venituri apar multiple probleme specifice referitoare la componenţa, recunoaşterea, evaluarea, perfectarea documentară, înregistrarea în conturile contabile şi aprecierea consecinţelor fiscale ale acestora, care sînt abordate sub aspect teoretic şi aplicativ în paragraful de faţă.

Veniturile din decontarea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat se înregistrează în cazurile în care întreprinderea nu-şi achită în termenele stabilite angajamentele de plată faţă de furnizori, cumpărători, locatori (arendatori), investitori, fondatori, angajaţi, buget şi alţi creditori.

Aceste datorii se depistează, de regulă, cu ocazia inventarierii şi trebuie să fie decontate la venituri atît în contabilitatea financiară, cît şi în scopuri fiscale.

În practica contabilă a întreprinderilor autohtone recunoaşterea veniturilor din decontarea datoriilor se efectuează după expirarea termenului de prescripție al acestora, stabilit de legislație. Totodată, după părerea noastră, veniturile specificate pot fi recunoscute înaintea expirării termenului de prescripție în cazurile în care se respectă criteriile generale de recunoaştere a veniturilor, adică atunci cînd este probabilă obținerea avantajelor economice, iar suma acestor avantaje poate fi determinată în mod credibil.

Termenul de prescripție este stabilit în articolele 267–283 din Codul civil şi, de regulă, constituie 3 ani. Pentru anumite tranzacții (de exemplu, în cazul amenzilor, penalităților, defectelor construcțiilor) pot fi stabilite şi alte termene de prescripție cu o durată de la 6 luni pînă la 5 ani [1]. La determinarea termenelor de prescripție, trebuie să se țină cont de faptul că acestea pot fi suspendate sau întrerupte. Astfel, termenul de prescripție poate fi suspendat în următoarele cazuri intentarea acțiunii este imposibilă din motive de forță majoră; executarea obligațiilor este amînată (moratoriu); creditorul sau debitorul face parte din rîndul forțelor armate în caz de război; creditorul este incapabil sau este limitat în capacitatea de exercițiu şi nu are un reprezentant legal, cu excepția cazurilor în care creditorul are capacitate de exercițiu procesuală; este suspendat actul normativ care reglementează raportul juridic litigios; activitatea autorităților judecătoreşti de a căror competență ține soluționarea litigiului dintre părți este suspendată.

Termenul de prescripție poate fi întrerupt în cazul intentării unei acțiuni în modul stabilit de legislație sau în cazul în care întreprinderea săvîrşeşte acțiuni din care rezultă că recunoaşte datoria, cum ar fi: stingerea parțială a datoriei; achitarea dobînzii pentru depăşirea termenului de plată; adresarea către creditor cu rugămintea de amînare a plății; semnarea actului de verificare a datoriei; înaintarea cererii privind trecerea în cont a decontărilor reciproce. Astfel, sub aspect teoretic, termenele de prescripție pot fi prelungite pe o perioadă de timp nedeterminată. În acest scop, întreprinderea trebuie să recunoască datoriile corespunzătoare cel puțin o dată în trei ani. Actualmente, evaluarea veniturilor din decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat se efectuează în mod diferit. Unele întreprinderi evaluează veniturile nominalizate la suma datoriilor decontate, inclusiv TVA, iar altele – la suma datoriilor fără TVA. În opinia noastră, veniturile din decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat trebuie să fie evaluate în modul următor:

- la suma datoriilor decontate (fără TVA) – în cazul în care suma TVA a fost trecută în cont la apariția datoriilor şi urmează a fi restabilită la decontările cu bugetul;
- la suma datoriilor decontate (inclusiv TVA) – în cazul în care suma TVA nu a fost trecută în cont la apariția datoriilor şi nu trebuie să fie restabilită la decontările cu bugetul.

Operațiunile de decontare a datoriilor cu termenul de prescripție expirat trebuie să fie perfectate prin documente primare şi generalizate în registrele contabile. În practica contabilă a întreprinderilor autohtone în cazul decontării datoriilor nominalizate, se întocmesc diferite documente şi registre, ceea ce creează dificultăți considerabile la determinarea rezultatului financiar şi a celui fiscal. După părerea noastră, ca bază informațională de decontare a datoriilor cu termenul de prescripție expirat, pot servi: procesul-verbal al comisiei de inventariere; listele de inventariere a datoriilor; balanțele de verificare; notele informative; ordinul (dispoziția) conducătorului întreprinderii; notele de contabilitate.

Informațiile din documentele şi registrele contabile specificate urmează a fi generalizate în conturi şi reflectate prin formule contabile. De menționat, că Planul de conturi actual nu conține recomandări concrete privind înregistrarea în conturile contabile a operațiunilor de decontare a datoriilor cu termenul de prescripție expirat. Ca rezultat, în practica contabilă a întreprinderilor autohtone, operațiunile nominalizate se contabilizează în mod diferit şi nu întotdeauna corect. Această situație conduce la reflectarea eronată a datoriilor decontate şi nu asigură veridicitatea şi credibilitatea informațiilor contabile care servesc drept bază pentru calcularea rezultatelor financiar şi fiscal. La majoritatea întreprinderilor, decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat se înregistrează ca diminuare a datoriilor şi majorare a veniturilor din activitatea operațională şi/sau neoperațională a întreprinderii. Prin urmare, veniturile din aceste tranzacții se înregistrează în diferite conturi, ceea ce complică substanțial modul de calculare a indicatorilor financiari şi generează probleme fiscale. În acest context, propunem să se contabilizeze veniturile din decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat în componența veniturilor financiare. În acest scop, la contul sintetic 622 urmează a fi deschis un subcont distinct „Venituri din decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat". Argumentăm această propunere prin faptul că, indiferent de tipul datoriilor, esența economică a veniturilor rezultate din decontarea acestora este identică.

În unele cazuri, datoriile care au fost anterior decontate în legătură cu expirarea termenului lor de prescripție pot fi restabilite şi achitate creditorilor. Considerăm că aceste tranzacții trebuie înregistrate ca majorare concomitentă a cheltuielilor financiare şi a datoriilor corespunzătoare.

La decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat apar multiple probleme fiscale care, în principal, se referă la:

- includerea sumelor datoriilor decontate în componența venitului impozabil;
- înregistrarea TVA aferentă datoriilor decontate şi restabilite.

În conformitate cu art. 18 lit. j) din Codul fiscal, datoriile decontate cu termenul de prescripție expirat se recunosc ca venituri, cu excepția situațiilor cînd cauza formării datoriilor este insolvabilitatea întreprinderii [2]. Considerăm că, la determinarea venitului impozabil nu este

necesară efectuarea anumitor corectări, deoarece suma datoriilor decontate se recunoaşte ca venituri atît în scopuri contabile, cît şi fiscale, şi se ia în calcul la determinarea profitului (pierderii) pînă la impozitare. Totodată, în cazul restabilirii datoriilor decontate anterior în legătură cu expirarea termenelor de prescripție, sumele acestora urmează a fi recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale. Această afirmație rezultă din faptul că, la restabilirea datoriilor decontate anterior, întreprinderea suportă cheltuieli din activitatea de întreprinzător, care, conform art. 24 alin. (1) din Codul fiscal, trebuie să fie deduse la calcularea venitului impozabil [2].

TVA aferentă datoriilor decontate în legătură cu expirarea termenului de prescripție al acestora urmează a fi restabilită la decontările cu bugetul, deoarece, în cazul decontării datoriilor nu se respectă cerințele art. 102 alin. (1) din Codul fiscal, potrivit cărora întreprinderii i se permite trecerea în cont doar a sumei TVA achitată sau care urmează a fi achitată furnizorilor-plătitori ai TVA. În condițiile actuale suma TVA aferentă datoriilor decontate se reflectă prin una din două variante:

1) cu semnul minus în *Registrul de evidență a procurărilor*;
2) cu semnul plus în *Registrul de evidență a livrărilor*.

În opinia noastră, mai corectă este prima variantă, deoarece în cazul decontării datoriilor cu termenul de prescripție expirat, are loc ajustarea sumei TVA trecută anterior în cont, şi nu calcularea suplimentară a acesteia. Indiferent de varianta aplicată, în registrele de evidență a procurărilor şi livrărilor trebuie să se indice numerele facturilor fiscale, perfectate în perioada în care au fost efectuate procurările de bunuri şi servicii corespunzătoare. De asemenea, sumele ajustate urmează a fi reflectate în Declarația privind TVA întocmită pentru perioada de gestiune (luna) în care datoriile au fost decontate. Sîntem de părere că TVA trebuie să fie restabilită la decontările cu bugetul doar în cazul în care aceasta a fost trecută în cont şi nu a fost achitată la apariția datoriilor, adică la decontarea datoriilor care includ TVA. Astfel, TVA nu urmează a fi restabilită la decontarea datoriilor aferente:

- avansurilor primite, deoarece TVA din suma avansurilor se calculează şi se achită la încasarea acestora;
- bunurilor importate, deoarece TVA de la valoarea acestor bunuri se achită la buget la perfectarea declarațiilor vamale;
- creditelor bancare şi împrumuturilor, sumelor deponente, dividendelor calculate şi a altor datorii, pentru care TVA nu a fost calculată şi trecută în cont.

La restabilirea datoriilor decontate anterior în legătură cu expirarea termenului de prescripție, apare întrebarea referitoare la trecerea în cont a sumei TVA aferentă acestor datorii. Însă, în Codul fiscal nu este prevăzută posibilitatea trecerii în cont a sumei TVA specificate, ceea ce condiționează probleme pentru întreprinderi. În opinia noastră, TVA aferentă sumelor datoriilor

restabilite este pasibilă trecerii în cont, deoarece în acest caz, ea urmează a fi achitată furnizorilor şi, astfel, corespunde condiţiilor de trecere în cont, prevăzute de art. 102 din Codul fiscal [2].

Modul de contabilizare a veniturilor din decontarea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat este ilustrat în următorul exemplu.

Exemplul 2.15. *În noiembrie 2003, întreprinderea „Plai" S.R.L. a procurat de la firma „Struguraş" S.A. mărfuri cu valoarea de cumpărare (inclusiv TVA) de 18 000 lei. Conform condiţiilor contractuale, achitarea mărfurilor trebuia efectuată pînă la 30 noiembrie 2003. Însă datoriile faţă de firma „Struguraş" S.A. nu au fost achitate din cauza situaţiei financiare nefavorabile a întreprinderii „Plai" S.R.L.*

În urma inventarierii efectuate în decembrie 2006, conducătorul întreprinderii „Plai" S.R.L. a hotărît să deconteze datoriile faţă de firma „Struguraş" S.A. în legătură cu expirarea termenului de prescripţie. Însă, în martie 2007, situaţia financiară a întreprinderii „Plai" S.R.L. s-a ameliorat considerabil şi s-a decis să achite datoriile faţă de furnizori, inclusiv în proporţie de 60% din cele care au fost decontate anterior.

În baza datelor din exemplu, la întreprinderea „Plai" S.R.L. trebuie să fie întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 2.5.

Tabelul 2.5

Formule contabile pentru evidenţa veniturilor din decontarea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat*

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
noiembrie 2003				
1.	Reflectarea valorii de cumpărare (fără TVA) a mărfurilor achiziţionate [8 000 lei – (18 000 lei : 6)]	15 000	217	521
2.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii mărfurilor achiziţionate (18 000 lei : 6)	3 000	534	521
decembrie 2006				
3.	Decontarea datoriilor (fără TVA) faţă de firma „Struguraş" S.A. în legătură cu expirarea termenului de prescripţie	15 000	521	622
4.	Stornarea TVA anterior trecută în cont aferentă sumei datoriilor decontate	(3 000)	534	521
martie 2007				
5.	Restabilirea datoriilor (fără TVA) faţă de firma „Struguraş" S.A. decontate anterior (15 000 lei x 60%)	9 000	722	521
6.	Reflectarea TVA aferentă datoriilor restabilite, decontate anterior (9 000 lei x 20%)	1 800	534	521

***Sursa:** *Elaborat de autor*

În tabelul 2.6 sînt expuse doar formulele contabile principale privind decontarea şi restabilirea datoriilor cu termenul de prescripţie expirat. Schema integrală comparativă a formulelor contabile aferente decontării şi restabilirii datoriilor sus-menţionate, întocmite conform Planului de conturi actual şi variantei propuse de autorul tezei este prezentată în *anexa 11*.

Veniturile din rezultatele inventarierii cuprind două elemente principale:

- valoarea de piaţă a plusurilor de active, inclusiv din resortarea stocurilor;
- suma prejudiciului material cauzat de către persoanele vinovate.

Unele aspecte ale contabilităţii veniturilor rezultate din inventarierea activelor sînt examinate în lucrările specialiştilor autohtoni: Tostogan P., Gherman V. [266, p. 15–37], Stratulat N. [254, p. 31–55]. Totodată, cercetările efectuate denotă că majoritatea întreprinderilor comit erori la contabilizarea veniturilor nominalizate. În acest context, în teză este elaborată metodologia contabilităţii veniturilor din rezultatele inventarierii care corespunde principiilor contabile fundamentale şi prevederilor legislaţiei în vigoare.

Recunoaşterea veniturilor din plusurile de active trebuie efectuată la data constatării lor. Pentru evaluarea acestor venituri este necesară luarea în considerare a tipurilor de active constatate plus cu ocazia inventarierii. Astfel, plusurile de active nemateriale şi materiale pe termen lung, de stocuri de materiale şi mărfuri, de titluri de valoare şi alte investiţii trebuie evaluate la valoarea de piaţă la data cînd plusurile au fost constatate, iar plusurile de mijloace şi documente băneşti – la suma nominală.

Veniturile din plusurile de active constatate la inventariere urmează a fi înregistrate în contabilitate în baza procesului-verbal al comisiei de inventariere, bonurilor de intrare a bunurilor, dispoziţiilor de încasare a mijloacelor băneşti şi a altor documente stabilite de reglementările contabile în vigoare şi politica de contabilitate a întreprinderii.

De menţionat că, la inventarierea activelor pe termen lung, pot fi depistate obiecte neconta-bilizate de active nemateriale şi de mijloace fixe aflate în exploatare sau puse în funcţiune pînă la finele anului de gestiune. Pentru astfel de obiecte, în afară de listele de inventariere şi balanţele de verificare, este necesar să se întocmească procese-verbale de primire-predare a activelor respective.

Actualmente, plusurile de active pe termen lung constatate la inventariere se înregistrează ca venituri din activitatea de investiţii în contul omonim 621, iar plusurile de active curente – ca alte venituri operaţionale în contul 612. Considerăm rezonabilă reflectarea plusurilor tuturor tipurilor de active în componenţa veniturilor financiare într-un subcont distinct „Venituri din plusurile de active constatate la inventariere” deschis la contul sintetic 622, deoarece veniturile specificate au aceeaşi sursă de obţinere şi esenţă economică. În plus, aplicarea unui singur cont va simplifica şi va facilita calcularea indicatorilor financiari şi fiscali.

Veniturile din recuperarea prejudiciului material apar în cazurile în care sînt depistate persoanele vinovate de comiterea lipsurilor de bunuri constatate la inventariere. În conformitate cu principiul prudenței, veniturile menționate urmează a fi recunoscute doar în cazul existenței angajamentului de plată al persoanei vinovate sau a deciziei instanței judecătorești.

Evaluarea veniturilor din recuperarea prejudiciului material trebuie efectuată, în funcție de tipul bunurilor constatate lipsă şi/sau deteriorate. Astfel, conform paragrafului 107 din Regulamentul privind inventarierea, în cazul lipsurilor (deteriorărilor) de active neuzurabile suma veniturilor se determină în baza prețurilor de piață ale acestora la data constatării lipsurilor [61]. Suma prejudiciului privind lipsurile (deteriorările) de mijloace fixe trebuie calculată, ținînd cont de gradul de uzură al acestora. Această regulă este prevăzută în art. 341 alin. (2) din Codul muncii [3]. Totodată, în unele cazuri valoarea de piață a bunurilor constatate lipsă poate fi mai mică decît valoarea contabilă a acestora. În această situație, suma prejudiciului material, după părerea noastră, trebuie să fie determinată în mărimea valorii contabile a bunurilor nominalizate.

În opinia noastră, veniturile din recuperarea prejudiciului material trebuie înregistrate ca venituri financiare în funcție de modalitatea recuperării acestui prejudiciu de persoanele vinovate: benevol sau forțat (prin instanța judecătorească).

În conformitate cu art. 343 alin. (1) din Codul muncii, salariatul vinovat de cauzarea unui prejudiciu material angajatorului, îl poate recupera benevol, integral sau parțial [3]. Totodată, se permite recuperarea prejudiciului material prin achitarea în rate, dacă salariatul şi angajatorul au ajuns la un acord în acest sens. În acest caz, salariatul trebuie să prezinte angajatorului un angajament scris privind recuperarea benevolă a prejudiciului, cu indicarea termenelor concrete de achitare.

Contabilitatea decontărilor cu persoanele vinovate privind recuperarea benevolă a prejudiciului material trebuie ținută în funcție de faptul dacă acestea sînt sau nu angajați ai întreprinderii. Dacă persoana vinovată este angajat al întreprinderii, decontările sus-menționate urmează a fi contabilizate prin contul 227, subcontul 2274 «Creanțe pe termen scurt privind recuperarea daunei materiale». În cazul în care persoana vinovată nu este salariat al întreprinderii, decontările privind recuperarea prejudiciului material trebuie să fie reflectate într-un subcont distinct deschis în cadrul contului 229. Modul de contabilizare a veniturilor din recuperarea benevolă a prejudiciului material este ilustrat în următorul exemplu.

Exemplul 2.16. *În noiembrie 2007, la întreprinderea „Spectru" S.R.L. în urma inventarierii au fost depistate lipsuri de materiale a căror valoare de bilanț constituie 4 800 lei, iar valoarea de piață (fără TVA) – 5 400 lei. Lipsurile au fost comise din vina magazionerului care a întocmit un angajament de plată privind reținerea sumei prejudiciului material în mărime de 960 lei din salariul lunar începînd cu 1 decembrie 2007.*

În baza datelor din exemplul de față este necesar să se întocmească formulele contabile prezentate în tabelul 2.6 cu divizarea sumelor prejudiciului cauzat între veniturile perioadei de gestiune curente şi veniturile anticipate. În acest context considerăm că suma prejudiciului material poate fi reflectată în componența veniturilor anticipate doar în cazul în care în angajamentul de plată al persoanei vinovate sînt indicate termenele concrete de recuperare a prejudiciului material. În caz contrar, suma prejudiciului material urmează a fi înregistrată integral ca venituri financiare ale anului de gestiune curent.

Tabelul 2.6

Formule contabile pentru evidența veniturilor din recuperarea benevolă a prejudiciului material*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Decontarea valorii de bilanț a materialelor constatate lipsă la inventariere	4 800	722	211
2.	Reflectarea sumelor prejudiciului material în mărimea valorii de piață (fără TVA) a lipsurilor de materiale care urmează a fi recuperate: - în anul de gestiune curent [960 lei – (960 lei : 6)] - în anul de gestiune următor (5 400 lei – 800 lei)	 800 4 600	 227 227	 622 515
3.	Reflectarea TVA de la suma totală a prejudiciului material recunoscut de către persoana vinovată (5 400 lei x 20%)	1 180	227	534
4.	Reținerea din salariul lunar al persoanei vinovate a sumei prejudiciului material	960	531	227

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Conform art. 344 alin. (2) din Codul muncii, recuperarea forțată a prejudiciului material prin instanța judecătorească se efectuează în cazurile în care persoana vinovată nu-şi recunoaşte vina şi suma care urmează a fi reținută depăşeşte salariul mediu lunar al acesteia sau a fost omis termenul de o lună prevăzut pentru emiterea ordinului de recuperare a prejudiciului material [3].

Actualmente, contabilitatea tranzacțiilor generatoare de venituri din recuperarea prejudiciului material prin instanța judecătorească nu este reglementată sub aspect normativ şi se ține de către întreprinderi în mod diferit. În acest context, propunem două variante de contabilizare a acestor tranzacții cu aplicarea unui cont extrabilanțier sau a unui cont al contabilității financiare. Varianta de evidență a tranzacțiilor privind recuperarea forțată a prejudiciului material trebuie selectată de fiecare întreprindere de sine stătător şi reflectată în politica de contabilitate a acesteia.

În cazul utilizării primei variante, evidența decontărilor privind recuperarea prejudiciului material trebuie ținută prin contul extrabilanțier 946 „Creanțe contingente”. În debitul acestui cont

urmează a fi reflectate creanțele contingente ale persoanelor vinovate privind recuperarea prejudiciului aferent reclamațiilor prezentate, dar nerecunoscute, iar în credit – decontarea (anularea) acestor creanțe conform deciziei instanței judecătoreşti.

În cazul aplicării variantei a doua, decontările privind recuperarea prejudiciului material se recomandă a fi înregistrate în contul 227*,* subcontul «Creanțe contingente pe termen scurt privind recuperarea prejudiciului material» care nu este prevăzut în Planul de conturi actual, însă, poate fi introdus de către întreprindere de sine stătător.

Indiferent de varianta de evidență a decontărilor cu persoanele vinovate, veniturile din recuperarea forțată a prejudiciului material nu trebuie recunoscute decît după luarea deciziei de către instanța judecătorească şi evaluate în suma prevăzută de aceasta.

În continuare, vom ilustra în baza unui exemplu modul de contabilizare a veniturilor din recuperarea prejudiciului material prin instanța judecătorească, în cazul aplicării contului extrabilanțier 946.

Exemplul 2.17. *În noiembrie 2006, la efectuarea inventarierii mijloacelor fixe a fost depistată lipsa unui utilaj a cărui valoare de intrare constituie 6 300 lei, iar suma uzurii acumulate – 2 500 lei. Utilajul lipsă a fost constatat din vina şefului secției care a refuzat să recupereze prejudiciul material. Litigiul a fost soluționat prin instanța judecătorească care în martie 2007 a luat decizia de încasare de la şeful secției a sumei prejudiciului material în mărime de 4 560 lei. Prejudiciul a fost recuperat integral în martie 2007 cu mijloace băneşti în numerar.*

În baza datelor din acest exemplu, urmează a fi întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 2.7, în care sînt expuse doar formulele contabile principale referitoare la înregistrarea veniturilor din recuperarea forțată a prejudiciului material în cazul aplicării contului extrabilanțier. Schemele integrale şi complexe ale formulelor contabile privind operațiunile de recuperare benevolă şi forțată a prejudiciului material nominalizate au fost elaborate de către autorul tezei şi sînt expuse detaliat în lucrarea „Corespondența conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. şi Codului fiscal” [161, p. 376–385].

Veniturile din amenzi, penalități, despăgubiri şi alte sancțiuni pecuniare apar în cazul încălcării de către terți a condițiilor contractelor, anulării deciziilor organelor de control de către instanțele judecătoreşti sau organele ierarhic superioare. Actualmente, actele normative nu stabilesc reguli clare privind evidența acestor venituri. În practica contabilă a întreprinderilor autohtone veniturile sus-menționate, de regulă, se înregistrează pe măsura încasării mijloacelor băneşti, adică în baza contabilității de casă, ceea ce, după părerea noastră, nu este corect şi contravine conceptelor şi principiilor contabile fundamentale. Considerăm rezonabilă contabilizarea veniturilor din sancțiunile pecuniare în conformitate cu contabilitatea de angajamente, adică la data calculării lor care este

prevăzută în contracte sau în alte documente. Suma veniturilor trebuie să fie determinată, conform condiţiilor contractelor încheiate anterior, acordurilor în scris ale persoanelor vinovate, deciziilor instanţelor judecătoreşti, şi perfectată prin nota de contabilitate.

Tabelul 2.7

Formule contabile pentru evidenţa veniturilor din recuperarea forţată a prejudiciului material*

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
noiembrie 2006 (pînă la luarea deciziei de către instanţa judecătorească)				
1.	Reflectarea valorii de bilanţ a utilajului constatat lipsă la inventariere (6 300 lei – 2 500 lei)	3 800	722	123
2.	Decontarea sumei uzurii acumulate a utilajului	2 500	124	123
3.	Restabilirea sumei TVA aferentă valorii de bilanţ a utilajului trecută în cont anterior (3 800 lei x 20%)	760	713	534
4.	Reflectarea sumei (inclusiv TVA) creanţelor contingente aferente recuperării prejudiciului material previzionat (3 800 lei + 760 lei)	4 560	946	-
martie 2007 (după luarea deciziei de către instanţa judecătorească)				
5.	Reflectarea creanţelor (fără TVA) persoanei vinovate privind recuperarea prejudiciului material adjudecat conform deciziei instanţei judecătoreşti	3 800	227	622
6.	Calcularea TVA de la suma prejudiciului material adjudecat conform deciziei instanţei judecătoreşti	760	227	534
7.	Decontarea sumei creanţelor contingente privind reclamaţiile adjudecate	4 560	-	946
8.	Decontarea sumei TVA raportată la cheltuieli în perioada depistării lipsei utilajului	760	534	331
9.	Achitarea creanţelor privind recuperarea prejudiciului material cu mijloace băneşti în numerar	4 560	241	227

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

În conformitate cu Planul de conturi în vigoare, sumele sancţiunilor calculate sînt considerate ca alte venituri operaţionale, ceea ce, în opinia noastră nu este corect, deoarece, prin esenţa lor economică, sancţiunile nu se referă la activitatea operaţională a întreprinderii. Considerăm că este rezonabilă înregistrarea sumelor sancţiunilor calculate în componenţa veniturilor financiare. În acest scop, propunem deschiderea la contul 622 a unui subcont distinct «Venituri din amenzi, penalităţi şi despăgubiri» şi înregistrarea sumelor veniturilor din sancţiunile specificate prin următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile 223, 227, 228, 229, credit contul 622. În unele situaţii sancţiunile calculate pot fi decontate (anulate) în conformitate cu deciziile organelor abilitate de legislaţie. În opinia noastră, aceste sancţiuni urmează a fi contabilizate în funcţie de perioada (anul) de gestiune în

care acestea au fost aplicate şi decontate (anulate). Astfel, sancţiunile calculate şi decontate în cursul unuia şi aceluiaşi an de gestiune nu trebuie să afecteze veniturile perioadei de gestiune curente. Aceste sancţiuni urmează a fi contabilizate ca diminuare (stornare) concomitentă a cheltuielilor financiare (debitul contului 722) şi a datoriilor faţă de organele de asigurări sociale şi medicale, buget şi alţi creditori (creditul unuia din conturile 533, 534, 539). Este de remarcat faptul, că unii autori autohtoni, de exemplu, Cauş-Ţapu L. [229, p. 32] propun ca sumele sancţiunilor decontate (anulate) în anul de gestiune în care acestea au fost aplicate, să fie contabilizate nu ca o corectare (diminuare) a cheltuielilor, ci ca o majorare a veniturilor. Considerăm această propunere nejustificată, deoarece aplicarea practică a acesteia conduce la încălcarea principiului prudenţei, adică la supraevaluarea veniturilor perioadei de gestiune curente.

În cazul în care sancţiunile au fost calculate şi decontate (anulate) în diferiţi ani de gestiune, în contabilitate sumele acestora trebuie reflectate ca diminuare a datoriilor (debitul unuia din conturile 533, 534, 539) şi majorare a veniturilor financiare (creditul contului 622). De menţionat că unele întreprinderi înregistrează sancţiunile decontate (anulate) ca o corectare a rezultatelor anilor precedenţi (în contul 331), ceea ce nu este justificat, deoarece în acest cont trebuie să fie reflectate doar rezultatele faptelor economice care au avut loc în anii precedenţi şi pentru care există documente ce justifică efectuarea faptelor respective în aceşti ani. În situaţia în care sancţiunile aplicate anterior sînt decontate (anulate) în anii următori, sumele acestora constituie, în opinia noastră, venituri financiare, deoarece documentul (actul organului abilitat) care confirmă faptul economic (decontarea/anularea sancţiunilor) este întocmit în anul de gestiune curent.

Veniturile din diferenţele de curs valutar şi de sumă favorabile apar în cazurile efectuării operaţiunilor în valută străină şi/sau unităţi convenţionale.

Modul de contabilizare a diferenţelor de curs valutar este stabilit de SNC 21 „Efectele variaţilor cursurilor valutare", conform căruia aceste diferenţe rezultă din reflectarea în contabilitate şi rapoartele financiare a aceloraşi operaţiuni în valută străină la diferite cursuri de schimb valutar, precum şi din recalcularea activelor şi datoriilor în valute străine la data întocmirii bilanţului [42]. Diferenţele de curs se determină la data întocmirii rapoartelor financiare, la ieşirea (cheltuirea) mijloacelor băneşti şi achitarea creanţelor şi datoriilor contabilizate în valută străină conform cursurilor valutare stabilite de Banca Naţională a Moldovei (BNM).

Unele aspecte contabile şi fiscale aferente tranzacţiilor în valută străină şi diferenţelor de curs valutar sînt abordate în lucrările specialiştilor autohtoni – Bucur V., Grabarovschi L. [226], Zaharcenco I. [272] şi străini – Abaşina A. [65], Hahonova N. [133], Kavtoreeva Ia. [139]. Totodată, lipsesc investigaţiile referitoare la modalitatea de recunoaştere a diferenţelor de curs valutar favorabile ca venituri ale perioadei de gestiune curente. După părerea noastră, la apariţia diferenţelor

nominalizate trebuie luat în considerare faptul că nu toate tipurile acestora pot fi înregistrate în componența veniturilor. Astfel, conform paragrafului 9 din SNC 21, trebuie reflectate ca venituri numai diferențele de curs aferente operațiunilor curente, adică acelea care se referă la procurarea sau vînzarea bunurilor şi serviciilor contra valută străină, primirea sau acordarea creditelor şi împrumuturilor în valută străină şi alte tranzacţii exprimate în valută străină. Diferențele aferente capitalului nevărsat trebuie înregistrate ca majorare şi/sau diminuare a capitalului suplimentar [42].

Diferențele de curs valutar favorabile aferente operațiunilor curente trebuie să fie perfectate printr-o notă de contabilitate şi înregistrate ca majorare simultană a activelor şi/sau diminuare a datoriilor exprimate în valută străină (debitul conturilor 131, 132, 134, 136, 221, 223, 224, 227, 228, 229, 231, 232, 241, 243, 244, 411, 413, 421, 423, 424, 511, 513, 514, 521, 522, 523, 537, 539) şi ca majorare a veniturilor financiare (creditul contului 622). În acest caz, propunem întocmirea formulelor contabile prezentate în *anexa 12*.

Diferențele de sumă favorabile apar în cazul efectuării operațiunilor privind procurarea (vînzarea) activelor şi/sau serviciilor cu rezidenții Republicii Moldova, cînd valoarea unor astfel de active şi/sau servicii este stabilită în unități convenționale sau în valută străină. Posibilitatea exprimării datoriilor băneşti pe teritoriul Republicii Moldova în valută străină este prevăzută în art. 583 din Codul civil [1] şi se aplică pe larg în practică, în special, în cazul leasingului, arendei şi locațiunii bunurilor. Totodată, aspectele contabile şi fiscale ale acestor diferențe nu sînt reglementate de actele normative actuale. În opinia noastră, diferențele de sumă urmează a fi contabilizate la data achitării creanțelor şi a datoriilor privind operațiunile sus-menționate.

Considerăm rezonabilă contabilizarea diferențelor nominalizate în acelaşi mod ca şi diferențele de curs valutar, adică ca o creştere/diminuare a creanțelor/datoriilor (debitul conturilor 131, 132, 134, 136, 221, 223, 224, 227, 228, 229, 231, 232, 411, 413, 421, 423, 424, 511, 513, 514, 521, 522, 523, 537, 539) şi ca o majorare a veniturilor financiare (creditul contului 622). Această recomandare rezultă din art. 16 al Legii contabilității [4], paragraful 28 din SNC 5 [30] şi paragraful 13 din Comentariile cu privire la aplicarea SNC 1 [48], potrivit cărora întreprinderea, în lipsa procedeului contabil necesar pentru ea, este în drept să elaboreze de sine stătător un astfel de procedeu, pornind de la cerințele şi regulile prevăzute în actele normative privind problemele similare sau conexe. Diferențele de sumă urmează a fi contabilizate în mod similar ca şi diferențele de curs valutar în conformitate cu prevederile SNC 21. În acelaşi timp, considerăm că diferențele de sumă nu trebuie recalculate la finele perioadei de gestiune, deoarece mijloacele valutare nu sînt utilizate efectiv la efectuarea tranzacțiilor. În plus, dacă apar aceste diferențe, este necesară corectarea sumelor TVA aferentă creanțelor şi datoriilor contabilizate în unități convenționale şi/sau în valută străină. Această necesitate este condiționată de faptul că creanțele şi datoriile specificate

apar în cazul efectuării tranzacţiilor cu întreprinderile autohtone, şi nu cu cele străine, ca în cazul apariţiei diferenţelor de curs valutar.

De menţionat că unii autori autohtoni – Zaharcenco I. [272, p. 22–23], Dima M. [268, p. 27–29] – propun a înregistra diferenţele de sumă ca o corectare a valorii activelor procurate. Aceste propuneri sînt preluate din literatura de specialitate din Federaţia Rusă şi, în opinia noastră, nu sînt justificate şi contravin conceptelor şi principiilor fundamentale şi, în primul rînd, principiului prudenţei care nu permite supraevaluarea activelor. Mai mult decît atît, recomandările autorilor nominalizaţi conduc la încălcarea regulilor de determinare a valorii de intrare a activelor procurate care urmează a fi stabilită la data depozitării stocurilor şi punerii în funcţiune a activelor pe termen lung.

După părerea noastră, diferenţele de sumă favorabile trebuie să fie decontate integral la venituri, deoarece prin esenţa lor economică, ele sînt similare diferenţelor de curs valutar care, conform paragrafului 16 din SNC 21, se constată ca venituri ale perioadei de gestiune curente [42]. Evaluarea veniturilor din diferenţele favorabile de sumă trebuie efectuată în conformitate cu condiţiile contractuale sau în baza cursurilor valutare stabilite de BNM. Aceste diferenţe se recomandă să fie perfectate printr-o notă de contabilitate şi reflectate prin formulele contabile prezentate în *anexa 13*.

În viziunea noastră, diferenţele de curs valutar şi de sumă favorabile decontate în contabilitatea financiară la venituri nu urmează a fi ajustate la calcularea rezultatului fiscal, deoarece, conform art. 44 alin. (7) din Codul fiscal, în scopuri fiscale pot fi aplicate metodele contabilităţii financiare [2].

Veniturile extraordinare includ compensaţiile obţinute de întreprindere pentru recuperarea pierderilor (pagubelor) din accidente, incendii, calamităţi naturale, exproprieri, modificări ale legislaţiei şi alte evenimente extraordinare. Actualmente, componenţa şi modul de contabilizare a acestor venituri nu sînt suficient reglementate sub aspect normativ. După părerea noastră, veniturile extraordinare trebuie să includă următoarele elemente:

- compensaţiile sub formă de mijloace băneşti şi/sau active nebăneşti primite cu titlu gratuit de la terţi pentru acoperirea pierderilor din evenimentele extraordinare;
- valoarea realizabilă netă a bunurilor materiale obţinute la ieşirea (casarea parţială) a activelor în urma evenimentelor extraordinare;
- despăgubirile de asigurare calculate şi/sau primite de la companiile de asigurări pentru acoperirea pierderilor din evenimentele extraordinare;

- compensațiile (în expresie bănească sau naturală) calculate şi/sau primite de la persoanele vinovate de pierderea (deteriorarea) totală sau parțială a bunurilor din cauza accidentelor, incendiilor şi altor evenimente excepționale;
- veniturile din modificarea legislației în vigoare (sumele datoriilor față de bugetul public, anulate în legătură cu amnistia fiscală; valoarea activelor legalizate etc.).

Recunoaşterea veniturilor extraordinare trebuie efectuată conform contabilității de angajamente la respectarea criteriilor generale, adică atunci cînd întreprinderea are o certitudine întemeiată în obținerea veniturilor şi acestea pot fi evaluate în mod credibil. Este de menționat că aceste criterii nu întotdeauna sînt respectate în practică. În majoritatea cazurilor întreprinderile recunosc veniturile extraordinare în baza contabilității de casă, adică pe măsură primirii mijloacelor băneşti şi/sau a altei forme de compensare de la companiile de asigurări, autoritățile publice şi alte întreprinderi şi persoane fizice. Această situație denaturează indicatorii financiari şi influențează negativ rezultatul fiscal al întreprinderii.

Evaluarea veniturilor extraordinare trebuie efectuată la sumele prevăzute în calculele companiilor de asigurări, precum şi la valoarea justă a activelor primite sau care urmează a fi primite de la terți în contul acoperirii pierderilor din evenimentele extraordinare.

Veniturile extraordinare trebuie contabilizate doar în cazul existenței documentelor care confirmă faptul producerii evenimentului extraordinar şi primirea (calcularea) compensațiilor pentru acoperirea pierderilor din aceste evenimente. Actualmente, actele normative în vigoare nu stabilesc nomenclatorul acestor documente. În opinia noastră, drept documente ce confirmă evenimentele extraordinare pot servi:

- actele comisiilor de lichidare a consecințelor calamităților naturale – în cazul cutremurelor de pămînt, secetelor, inundațiilor, uraganelor, eroziunii solurilor, epizootiilor etc.;
- actele serviciului antiincendiar de stat – în cazul incendiilor;
- actele poliției rutiere şi/sau hotărîrile instanțelor judecătoreşti – în cazul accidentelor rutiere;
- actele poliției şi/sau hotărîrile instanțelor judecătoreşti – în cazul furturilor bunurilor;
- actele şi calculele organelor de asigurări – la determinarea sumelor despăgubirilor de asigurare;
- procesele-verbale de casare a obiectelor de mijloace fixe (mijloace de transport) – la lichidarea (casarea) acestora şi la determinarea valorii realizabile nete a bunurilor materiale obținute în urma casării acestor obiecte;
- deciziile organelor autorizate – la exproprierea bunurilor;
- certificatele eliberate de organele fiscale şi casele de asigurări sociale teritoriale – la anularea datoriilor ca urmare a amnistiei fiscale;

- cererile confirmate de organele fiscale teritoriale, facturile fiscale, facturile de expediție, notele de contabilitate – la legalizarea capitalului;
- actele experților (evaluatorilor) independenți – la evaluarea mărimii pagubelor din pierderea parțială a bunurilor;
- acordul persoanelor vinovate şi/sau hotărîrile instanțelor judecătoreşti – în cazul pierderii bunurilor din vina angajaților întreprinderii sau altor persoane;
- ordinele de plată, facturile de expediție şi alte documente – la primirea compensațiilor de la terți pentru acoperirea pierderilor din evenimentele extraordinare.

În afară de documentele sus-menționate tranzacțiile generatoare de venituri extraordinare trebuie perfectate prin documente, care confirmă compensațiile calculate (primite): facturi de expediție, facturi fiscale, ordine de plată, dispoziții de încasare etc. Informațiile din documentele primare menționate urmează a fi generalizate în conturile contabile. În acest scop, conform Planului de conturi, este destinat contul omonim 623 la care sînt prevăzute subconturile 6231 «Compensații primite pentru recuperarea pierderilor din calamități naturale» şi 6232 «Alte venituri excepționale».

Pentru facilitarea procesului de acumulare a informațiilor privind veniturile extraordinare considerăm că este necesar să se introducă o grupă de conturi distinctă 63 „Venituri extraordinare", cu evidențierea următoarelor conturi sintetice: 631 „Venituri din compensații pentru recuperarea pierderilor din calamități" şi 632 „Venituri din alte evenimente extraordinare".

Necesitatea introducerii conturilor nominalizate de evidență a veniturilor extraordinare este condiționată de prevederile legislației fiscale care stabileşte diferite modalități de luare în calcul a veniturilor extraordinare la determinarea rezultatului impozabil. Astfel, conform art. 20 lit.d[3]) din Codul fiscal, sumele primite de către persoanele fizice şi juridice ca despăgubire pentru prejudiciul ce le-a fost cauzat ca urmare a unei acțiuni ilegale (inacțiuni) ori ca urmare a unor calamități naturale sau tehnogene, cataclisme, epidemii, epizootii nu se includ în venitul impozabil [2].

De remarcat că, în actualul Planul de conturi sînt prezentate doar formulele contabile generale privind înregistrarea şi decontarea veniturilor extraordinare care nu asigură obținerea informației necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare şi a declarațiilor fiscale. În acest context, autorul tezei a elaborat o schemă integrală şi complexă de contabilizare a veniturilor extraordinare, care este prezentată în *anexa 14*.

Veniturile din impozitul pe profit apar în cazul în care întreprinderea suportă pierderi fiscale. Actualmente, veniturile specificate nu se evidențiază separat în contabilitate, ci se înregistrează ca diminuare a cheltuielilor privind impozitul pe profit. Această situație creează dificultăți pentru întreprinderi, în special atunci, cînd veniturile nominalizate sînt semnificative.

De menționat că veniturile din impozitul pe profit condiționează apariția activelor amînate care sînt recunoscute pentru toate diferențele temporare deductibile, în măsura în care există probabilitatea că acestea vor fi recuperate din veniturile impozabile viitoare. În acest caz trebuie luat în considerare faptul că activul amînat nu se recunoaşte dacă acesta apare din constatarea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care nu este o fuziune de întreprinderi şi în momentul tranzacției nu afectează rezultatul contabil şi fiscal.

Planul ce conturi actual nu prevede un cont separat pentru evidența veniturilor din impozitul pe profit. În prezent, sumele acestor venituri se reflectă în contul 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit", ceea ce nu este corect, deoarece prin esența lor economică, sumele nominalizate reprezintă venituri şi trebuie înregistrate într-un cont din clasa 6 „Conturi de venituri". În acest scop, propunem să se introducă o grupă separată de conturi 64 „Venituri din impozitul pe profit", cu evidențierea următoarelor conturi sintetice: 641 „Venituri din impozitul pe profit curent" şi 642 „Venituri din impozitul pe profit amînat".

Calcularea veniturilor din impozitul pe profit urmează a fi înregistrată ca majorare a activelor amînate şi a veniturilor respective. Decontarea acestor venituri trebuie efectuată la finele anului de gestiune în acelaşi mod ca şi decontarea altor venituri, adică în corespondență cu debitul contului de evidență a rezultatului net al perioadei de gestiune curente.

Informațiile privind veniturile rezultate din faptele economice, examinate în paragraful de față, trebuie reflectate în Raportul de profit şi pierdere, în anexa la acesta şi în notă explicativă în componența veniturilor din activitățile ordinare şi din evenimente extraordinare în funcție de tipul şi caracterul semnificativ al acestora.

CAPITOLUL 3. ABORDĂRI METODOLOGICE ŞI APLICATIVE PRIVIND CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERII

3.1. Contabilitatea cheltuielilor aferente bunurilor vîndute

Vînzarea bunurilor generează diverse cheltuieli care, în opinia noastră, pot fi divizate în două grupe principale costul vînzărilor şi cheltuielile comerciale. Componența şi modul general de contabilizare a cheltuielilor aferente vînzării bunurilor sînt reglementate de prevederile **SNC 3** care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1998. Unele aspecte contabile şi fiscale ale cheltuielilor specificate sînt abordate în lucrările autorilor autohtoni şi străini: Bucur V. [92], Frecăuțeanu A. [116], Tuhari T. [263], Zlatina N. [92], Adamov N [68], Astahov V. [69], Hendrixen A., Van Breda M. [134], Needles B., Anderson N., Caldwell J. [160] etc.

Totodată, lipsesc investigațiile complexe privind componența, modul de recunoaştere, evaluare, perfectare documentară şi înregistrare în conturi a cheltuielilor privind vînzarea bunurilor în diferite situații concrete. În acest context, considerăm necesară examinarea problemelor privind contabilizarea cheltuielilor nominalizate şi formularea recomandărilor de soluționare a acestora în concordanță cu normele internaționale.

Conform paragrafului 28 din SNC 3, costul vînzărilor reprezintă suma consumurilor care au devenit cheltuieli ca rezultat al vînzării produselor şi mărfurilor [28]. Componența costului vînzărilor diferă, în funcție de tipul bunurilor fabricate sau procurate de către întreprindere în scopul revînzării. Astfel, costul vînzărilor produselor comercializate include: consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii (ținînd cont de contribuțiile de asigurări sociale şi primele de asistență medicală) şi consumurile indirecte de producție aferente produselor vîndute, iar costul vînzărilor mărfurilor – valoarea de bilanț a acestora care se determină în felul următor: la valoarea soldului stocurilor de mărfuri la începutul perioadei de gestiune se adaugă valoarea achizițiilor nete de mărfuri în perioada de gestiune şi se scade valoarea soldului stocurilor de mărfuri la finele perioadei de gestiune. De menționat că componența costului vînzărilor bunurilor comercializate, prevăzută în SNC 3, poartă un caracter general, nu corespunde cerințelor actuale de dezvoltare a întreprinderilor autohtone şi nu ia în considerare metodele de evaluare curentă a bunurilor aplicate de întreprindere.

Recunoaşterea costului vînzărilor trebuie efectuată în baza conceptului contabilității de angajamente şi a principiului concordanței în aceeaşi perioadă de gestiune în care au fost recunoscute veniturile din vînzarea bunurilor corespunzătoare. În acest caz, trebuie să fie respectate criteriile generale de recunoaştere a cheltuielilor, adică probabilitatea diminuării avantajelor

economice ale întreprinderii, posibilitatea evaluării credibile şi justificarea documentară a acestora.

Modul de evaluare a costului vînzărilor nu este abordat special în literatura de specialitate. Ca urmare, în practica contabilă a întreprinderilor autohtone acest indicator se calculează în mod diferit, ceea ce influenţează negativ relevanţa şi credibilitatea informaţiilor şi generează probleme fiscale la determinarea venitului impozabil, aplicarea TVA şi calcularea altor taxe şi plăţi la buget. După părerea noastră, la evaluarea costului vînzărilor bunurilor comercializate trebuie luaţi în considerare următorii trei factori principali:

1) metoda de evaluare curentă a bunurilor acceptată de întreprindere;
2) metoda de evidenţă a stocurilor aplicată de întreprindere;
3) unităţile de măsură a bunurilor utilizate la procurarea şi vînzarea acestora.

În conformitate cu paragrafele 22–25 din SNC 2 «Stocurile de mărfuri şi materiale», întreprinderea poate aplica una din următoarele metode de evaluare curentă a costului vînzărilor bunurilor comercializate: *de identificare*, *prima intrare – prima ieşire (FIFO)*, *ultima intrare – prima ieşire (LIFO)*, *costului mediu ponderat* [27]. La selectarea şi aplicarea metodelor de evaluare curentă a bunurilor vîndute considerăm că este rezonabil să se acorde atenţie următoarelor aspecte principale:

- evaluarea bunurilor vîndute în baza diferitelor metode este condiţionată de variaţiile preţurilor pe parcursul anului de gestiune. Astfel, loturile identice de bunuri pot fi cumpărate la preţuri diferite. De asemenea, poate fi diferit şi costul efectiv al produselor fabricate, deoarece, la confecţionarea acestora, de regulă, sînt utilizate materiale procurate la preţuri diferite. În cazul vînzării bunurilor, deseori este complicat să se identifice care anume din acestea au fost vîndute şi care încă se află în stoc. În acest context, costul vînzărilor bunurilor se stabileşte în baza unor anumite ipoteze pe care sînt bazate metodele de evaluare curentă a acestora;
- metoda de evaluare curentă a bunurilor se stabileşte pentru fiecare tip sau grupă a acestora. În acest caz, trebuie să fie luate în considerare particularităţile activităţii întreprinderii, cererea de bunuri pe piaţă, nivelul inflaţiei, efectele financiare şi fiscale ale metodei, precum şi costurile implementării acesteia. Astfel, metoda de identificare poate fi aplicată la întreprinderile cu producţie individuală şi în serii mici, precum şi în unităţile de comerţ a căror activitate presupune procurarea şi vînzarea mărfurilor scumpe. Metodele FIFO, LIFO şi costului mediu ponderat este raţional să fie aplicate la întreprinderile care dispun de un sortiment mare şi variat de bunuri;
- în cazul utilizării metodelor FIFO şi LIFO apare necesitatea organizării evidenţei analitice a stocurilor nu numai pe tipurile acestora, ci şi pe loturile intrate, ceea ce majorează considerabil volumul de lucru contabil;

- metodele selectate de către întreprindere urmează a fi stabilite în politica de contabilitate a acesteia. În acest caz, se va ține cont de conceptul permanenței metodelor, adică metodele alese se vor aplica în mod consecvent în cursul anului de gestiune, precum şi de la un an de gestiune la altul;
- metoda de identificare se bazează pe costul curent al bunurilor, iar celelalte trei metode – pe ipoteze privind fluxul estimat al costurilor care poate fi identic sau nu cu fluxul real al bunurilor.

Modul de aplicare a metodelor de evaluare curentă a bunurilor vîndute este explicat detaliat în baza unor exemple concrete în diferite surse bibliografice [92, 108, 111, 115, 160, 273]. În paragraful de față sînt examinate avantajele şi dezavantajele fiecăreia din metodele nominalizate, precum şi modalitățile de utilizare a acestora în practica contabilă a întreprinderilor autohtone.

Metoda de identificare trebuie să fie aplicată pentru evaluarea bunurilor care, de regulă, nu sînt reciproc substituibile şi a produselor fabricate şi destinate unor proiecte speciale, de exemplu, în cazul vînzării automobilelor, imobilelor, obiectelor de lux, operelor de artă etc. Avantajul principal al acestei metode constă în asigurarea unui grad înalt de veridicitate a costului vînzărilor, deoarece acesta se stabileşte separat pentru fiecare unitate a bunului comercializată. Totodată, în opinia noastră, metoda de identificare are următoarele dezavantaje principale:

- în unele cazuri, este dificil şi incomod să se țină evidența cumpărării şi vînzării unor bunuri individuale;
- la comercializarea mai multor bunuri de aceeaşi natură identificarea bunului vîndut devine arbitrară şi, prin urmare, întreprinderea îşi poate majora sau reduce rezultatul financiar, decontînd la vînzări bunurile cu valoarea de bilanț (costul efectiv) mai mare sau mai mică.

Metoda FIFO se bazează pe ipoteza că bunurile primele intrate sînt şi primele ieşite, de aceea evaluarea bunurilor vîndute se efectuează în aceeaşi consecutivitate. Această metodă este preferabilă în cazurile în care prețurile bunurilor vîndute înregistrează o reducere permanentă. Metoda FIFO poate fi utilizată de către orice întreprindere, indiferent de fluxul real al bunurilor, deoarece ipoteza se face în legătură cu fluxul costurilor (valorii de intrare), şi nu al bunurilor. Avantajul acestei metode constă în faptul că soldurile bunurilor la finele perioadei de gestiune se evaluează la valoarea de intrare (costul efectiv) a ultimelor loturi de bunuri procurate (fabricate) şi, prin urmare, sînt mai aproape de consumurile reale. În condițiile de inflație, metoda FIFO asigură cel mai înalt nivel al profitului net. Aceasta se lămureşte prin faptul că întreprinderile majorează, de regulă, prețurile de vînzare a bunurilor, fără luarea în considerare a faptului că acestea au fost procurate pînă la creşterea prețurilor. În cazul diminuării prețurilor, se urmăreşte un proces invers. Dezavantajul principal al metodei FIFO se referă la faptul că aceasta amplifică efectele modificărilor prețurilor asupra rezultatului net al întreprinderii.

Metoda LIFO se bazează pe ipoteza că ultimele bunuri intrate sînt primele ieşite, de aceea evaluarea bunurilor comercializate se efectuează în aceeaşi consecutivitate. Această metodă este rezonabil să fie aplicată în condiţiile creşterii continue a preţurilor la bunurile vîndute. În acest caz, costul vînzărilor bunurilor comercializate în cursul perioadei de gestiune se evaluează la valoarea de intrare a ultimelor loturi de bunuri procurate (confecţionate), iar soldul bunurilor la finele perioadei de gestiune se evaluează la valoarea de intrare a primelor loturi de stocuri intrate.

Efectul metodei LIFO constă în evaluarea stocului la cel mai vechi preţ şi includerea în costul bunurilor vîndute a costului celor mai recente bunuri cumpărate. Această estimare, bineînţeles, nu corespunde cu mişcarea efectivă a bunurilor întreprinderilor. Metoda LIFO are unele avantaje şi asigură determinarea corectă a rezultatului net, în cazul în care costurile curente ale bunurilor sînt corelate cu preţurile de vînzare, indiferent de faptul care din unităţile fizice de bunuri sînt vîndute. Atunci cînd se înregistrează o creştere sau o reducere a preţurilor, metoda LIFO contribuie la stabilirea costului bunurilor vîndute cît mai aproape de nivelul preţului în momentul vînzării acestor bunuri. În acest context, metoda LIFO tinde să stabilească o mărime mai mică a rezultatului net în cursul perioadelor inflaţioniste şi o valoare mai mare a rezultatului net în perioadele cu deflaţie, comparativ cu celelalte metode de evaluare a stocurilor.

Totodată, metoda LIFO are mai multe dezavantaje, dinre care principalele sînt următoarele.

În primul rînd, în cazul utilizării metodei LIFO stocurile de bunuri se evaluează şi se reflectă în bilanţ la preţurile primelor intrări care, de regulă, diferă esenţial de valoarea curentă a bunurilor respective. Această situaţie denaturează anumiţi indicatori, cum ar fi fondul de rulment sau lichiditatea curentă, care trebuie interpretaţi cu precauţie.

În al doilea rînd, multe întreprinderi, în special, cele transnaţionale pot efectua tranzacţii în ţările în care nu este permisă aplicarea metodei LIFO. În aceste cazuri utilizarea metodei LIFO nu va asigura comparabilitatea informaţiilor din rapoartele financiare ale întreprinderilor nominalizate.

În al treilea rînd, inflaţia nu are efecte asupra tuturor tipurilor de bunuri. Astfel, preţurile la bunurile care sînt supuse învechirii morale, de exemplu, la computere, telefoane mobile şi alte mărfuri electronice, de regulă, se diminuează pe măsura apariţiei modele mai noi şi performante.

În al patrulea rînd, aplicarea metodei LIFO influenţează negativ mărimea unor indicatori importanţi ce caracterizează rezultatele activităţii economico-financiare a întreprinderii şi, în primul rînd, a profitului pe o acţiune.

De remarcat că, metoda LIFO nu este prevăzută în IAS 2 „Stocuri" şi, prin urmare, nu se recomandă pentru aplicare la întreprinderile care utilizează reglementările contabile internaţionale. De asemenea, această metodă nu este utilizată pe larg în practica mondială. Conform rezultatelor sondajului a 213 companii din SUA, 73% din acestea consideră că aplicarea metodei LIFO nu este

convenabilă, 12% – este complicată, iar restul respondenților au corelat imposibilitatea aplicării metodei nominalizate cu cheltuielile considerabile, apariția problemelor fiscale şi influența negativă a acestei metode asupra mărimii profitului întreprinderii [134, p. 355].

Din motivele sus-menționate considerăm nerezonabilă aplicarea metodei LIFO la întreprinderile autohtone. Această afirmație se argumentează şi prin faptul că în art. 4 din Legea contabilității se menționează că reglementările contabile naționale trebuie să corespundă prevederilor IFRS [4]. Prin urmare, metodele de evidență care nu corespund IFRS, inclusiv metoda LIFO, urmează a fi excluse din reglementările contabile naționale.

Metoda costului mediu ponderat prevede că costul bunurilor ieşite şi al celor rămase la finele perioadei de gestiune se determină în baza costului mediu ponderat al unităților similare aflate în stoc la începutul perioadei de gestiune şi procurate sau fabricate de întreprindere în cursul acestei perioade. Această metodă este preferabilă în cazul fluctuaților considerabile ale prețurilor la bunurile vîndute în cursul perioadei de gestiune. Costul mediu ponderat poate fi calculat pentru o anumită perioadă de timp sau pe măsura intrării lotului ordinar de stocuri. În acest scop, valoarea de intrare totală a bunurilor disponibile pentru vînzare se împarte la numărul total de unități ale acestora.

Utilizarea metodei costului mediu ponderat diminuează efectele creşterii sau descreşterii prețurilor la bunurile vîndute, deoarece valoarea de bilanț a stocului final al acestora este influențată de toate prețurile aferente stocului inițial şi bunurilor procurate pe parcursul perioadei de gestiune. Totodată, metoda nominalizată are şi unele dezavantaje, din care principalul constă în faptul că nu se ia în considerare influența prețurilor recente asupra stocului de bunuri la finele perioadei de gestiune.

Analiza critică a metodelor de evaluare curentă a bunurilor ne permite să concluzionăm că fiecare din acestea prezintă anumite avantaje şi dezavantaje, şi nici una nu poate fi considerată cea mai bună sau perfectă. Factorii principali care trebuie luați în considerare la alegerea metodei de evaluare a bunurilor se referă la efectele fiecărei metode asupra indicatorilor financiari şi fiscali. În acest context, trebuie avut în vedere faptul că, potrivit art. 46 alin. (3) din Codul fiscal, în scopuri fiscale metodele de evidență curentă a stocurilor, inclusiv a costului vînzărilor mărfurilor şi produselor se aplică de către contribuabili în conformitate cu legislația privind contabilitatea [2].

În afară de metodele de evaluare curentă a bunurilor, asupra mărimii costului vînzărilor acestora influențează şi metoda de evidență a stocurilor. În literatura de specialitate străină [134, 143, 160] şi în practica internațională sînt specificate două metode principale de evidență a stocurilor: continuă şi periodică.

De menționat că, în unele surse bibliografice, de exemplu, în manualul „Principiile de bază ale contabilității", elaborat de autorii americani Needles B., Anderson H., Caldwell J., aceste metode sînt prezentate sub următoarele denumiri: sistemul de inventariere periodică (inventar

intermitent) şi sistemul de inventariere continuă (inventar permanent) [160, p. 190]. Considerăm că denumirea „metodă de evidenţă a stocurilor” este mai corectă, deoarece caracterizează nu numai modul de inventariere a stocurilor, ci şi modalităţile de calculare a costului vînzărilor şi de înregistrare a acestuia în conturile contabile.

În cazul aplicării metodei de evidenţă continuă a stocurilor, cantitatea şi costul fiecărui tip sau grupă de bunuri se calculează şi se înregistrează în contabilitate pe măsura vînzării lor. După părerea noastră, această metodă are multiple avantaje, inclusiv principalele::

- evidenţa detaliată a fiecărui tip de bunuri este utilă în cazul analizei solicitărilor cumpărătorilor, precum şi la alegerea timpului şi cantităţii comenzilor repetate de bunuri;
- calcularea efectivă a stocurilor de bunuri poate fi utilizată în scopuri de control al veridicităţii acestora. Diminuarea stocurilor din cauza alterării sau sustragerii poate fi identificată separat, dar nu ascunsă în costul bunurilor vîndute;
- rapoartele financiare pot fi întocmite fără efectuarea în prealabil a inventarierii bunurilor.

Metoda de evidenţă continuă a stocurilor asigură obţinerea unei informaţii mai relevante şi credibile pentru toate categoriile de utilizatori. Totodată, aplicarea metodei nominalizate necesită organizarea unei evidenţe analitice a bunurilor nu numai pe tipurile acestora, ci şi pe loturile de bunuri procurate (confecţionate) şi vîndute, ceea ce complică considerabil procesul de evidenţă şi majorează volumul de lucru contabil, mai ales, în condiţiile prelucrării manuale a informaţiei.

Metoda de evidenţă periodică a stocurilor este mai simplă şi se aplică pe larg la întreprinderile din ţările cu economie dezvoltată. Tradiţional, această metodă este utilizată de către întreprinderile care comercializează mărfuri de mică valoare în cantităţi mari sau care confecţionează produse omogene dintr-un asortiment redus de materiale (farmacii, magazine de piese auto, magazine universale, firme agricole etc.). Necesitatea aplicării metodei nominalizate este condiţionată de dificultăţile şi costul ridicat al evidenţei tranzacţiilor aferente cumpărării (fabricării) şi vînzării fiecărui articol de bunuri. Potrivit acestei metode, costul vînzărilor se determină doar la finele perioadei de gestiune, după inventarierea stocurilor de bunuri, prin următoarea formulă:

$$\mathbf{Cv = Si + Vi – Sf,} \qquad \mathbf{(2)}$$

unde **Cv** – costul bunurilor vîndute;

Si – stocul bunurilor la începutul perioadei de gestiune;

Vi – valoarea bunurilor intrate în cursul perioadei de gestiune;

Sf – stocul bunurilor la finele perioadei de gestiune.

După părerea noastră, metoda de evidenţă periodică a stocurilor are un şir de neajunsuri şi nu poate fi recomandată pentru aplicare întreprinderilor autohtone, din mai multe motive.

În primul rînd, la utilizarea acestei metode, costul bunurilor vîndute se supraevaluează în mod neargumentat. Această afirmație se argumentează prin faptul că nu toate bunurile ieşite sînt, de regulă, vîndute. Multe întreprinderi înregistrează pierderi importante de stocuri din cauza alterărilor, furturilor din locurile de comercializare şi sustragerilor de către persoanele gestionare. Dacă se aplică metoda nominalizată, pierderile sus-menționate se includ în costul vînzărilor bunurilor şi nu vor putea fi identificate. Mai mult decît atît, în unele situații, bunurile se consumă pentru necesitățile interne ale întreprinderii, cum ar fi: crearea de mijloace fixe, utilizarea în scopuri de reclamă, fabricarea produselor, prestarea serviciilor etc. Aceste ieşiri diminuează direct mărimea stocului final de bunuri şi, de asemenea, conduc la supraevaluarea costului bunurilor vîndute.

În al doilea rînd, aplicarea metodei de evidență periodică nu asigură furnizarea informațiilor detaliate privind stocurile de bunuri la o anumită dată, ceea ce influențează negativ controlul integrității şi utilizării raționale a acestora.

În al treilea rînd, sistemele moderne de codificare (marcare) electronică a fiecărui articol de bunuri prin conectarea maşinilor de casă şi control la un calculator, permite actualizarea datelor privind stocurile de bunuri la orice dată şi, prin urmare, facilitează aplicarea metodei de evidență continuă a stocurilor care este mai performantă şi asigură controlul asupra mişcării bunurilor.

Actualmente, metoda de evidență periodică a stocurilor nu este prevăzută în actele normative din Republica Moldova. Însă, o dată cu intrarea în vigoare a Legii contabilității şi a implementării IFRS, utilizarea metodei specificate de către întreprinderile autohtone va fi posibilă din punct de vedere juridic.

În unele cazuri asupra mărimii costului bunurilor vîndute poate influența unitatea de măsură a acestora. Această situație apare atunci cînd anumite tipuri de bunuri sînt procurate folosind unele unități de măsură, dar se vînd cu alte unități de măsură. De exemplu, materialul lemnos poate fi exprimat în metri cubi (steri) – la procurare şi metri liniari – la vînzare, carburanții şi lubrifianții, respectiv, în kilograme şi litri etc.

Este de remarcat că problemele sus-menționate nu sînt reglementate sub aspect normativ şi abordate în literatura de specialitate. După părerea noastră, costul vînzărilor bunurilor trebuie să fie calculat în baza acelor unități de măsură care sînt indicate în documentele de însoțire ale furnizorului sau în calculațiile costurilor produselor fabricate (kilograme, litri, bucăți etc.). Dacă, însă, bunurile procurate sînt exprimate în unități de măsură mari, dar se vînd în unități mai mici, acestea urmează a fi înregistrate în unități mai mici. De exemplu, dacă, conform facturii fiscale a furnizorului, au fost procurate 5 tone de ciment, iar vînzarea acestora se exprimă în kilograme, cimentul trebuie să fie reflectat în evidența analitică în cantitate de 5 000 kilograme.

În cazul în care bunurile sînt procurate în unele unități de măsură (de exemplu, metri cubi),

dar se vînd în alte unităţi de măsură (metri liniari sau kilograme, litri) este necesară ţinerea concomitentă a evidenţei în ambele unităţi de măsură. Dacă ţinerea acestei evidenţe este neraţională din punct de vedere economic sau imposibilă din punct de vedere tehnic, considerăm rezonabil de a transfera bunurile dintr-o unitate de măsură în alta. În acest scop, trebuie să se utilizeze coeficienţi speciali, stabiliţi în funcţie de tipul bunurilor, şi să se întocmească un document primar – *Procesul-verbal de transferare a bunurilor dintr-o unitate de măsură în alta*. Actualmente, formularul-tip al unui astfel de document lipseşte, de aceea întreprinderea este în drept să elaboreze documentul nominalizat în formă liberă, ţinînd cont de cerinţele faţă de documentele primare conform legislaţiei în vigoare. Formularul procesului-verbal sus-menţionat, modul lui de întocmire şi de transferare a bunurilor dintr-o unitate de măsură în alta, sînt elaborate de autorul tezei şi prezentate în *anexa 15*.

Calcularea costului vînzărilor bunurilor comercializate trebuie să fie justificată prin documente primare. De regulă, la întreprinderile autohtone, acest indicator se determină într-o notă de contabilitate (calculaţie) care serveşte ca document primar, cu condiţia că conţine elementele obligatorii prevăzute de legislaţie. Totodată, trebuie luat în considerare faptul că, potrivit paragrafului 29 din SNC 3, indicatorul costului vînzarilor la întreprinderile de producţie se determină printr-un calcul special bazat pe datele calculaţiei costului produselor fabricate în perioada de gestiune, ţinînd cont de modificarea stocurilor iniţial şi final de produse finite [28].

Conform Planului de conturi în vigoare, pentru generalizarea informaţiei privind costul vînzărilor, este destinat contul 711 «Costul vînzărilor» la care pot fi deschise subconturi separate pentru evidenţa vînzării bunurilor pe grupele acestora, cum ar fi: 7111 «Costul produselor vîndute» şi 7112 «Costul mărfurilor vîndute». Contul 711 funcţionează după aceleaşi reguli, ca şi alte conturi de evidenţă a cheltuielilor. În cursul perioadei de gestiune în debitul acestui cont se reflectă cu total cumulativ de la începutul anului costul (valoarea) produselor (mărfurilor) comercializate, care se calculează în baza uneia din metodele de evaluare curentă a bunurilor examinate mai sus. În acest caz, este necesară întocmirea formulei contabile: debit contul 711, credit unul din conturile 216, 217.

De menţionat faptul că, în practica economică se efectuează tranzacţii de vînzare a produselor nemijlocit din secţiile activităţilor de bază şi/sau auxiliare ale întreprinderii, fără predarea acestora la depozite. În această situaţie, apare problema de reflectare în conturi a tranzacţiilor sus-menţionate care, actualmente, nu este reglementată sub aspect normativ. După părerea noastră, costul efectiv al produselor comercializate nemijlocit din secţii trebuie să fie înregistrat prin următoarea formulă contabilă: debit contul 711, credit unul din conturile 811, 812. Aplicarea contului 216 în astfel de cazuri nu este rezonabilă şi nici obligatorie.

Costul vînzărilor bunurilor vîndute se ajustează în cazurile returnării produselor (mărfurilor) de la cumpărători şi corectării erorilor comise la contabilizarea acestora. În acest caz, trebuie luat în

considerare faptul că această ajustare poate fi admisă doar în cazul în care vînzarea şi returnarea produselor (mărfurilor), precum şi comiterea şi corectarea erorilor au avut loc în acelaşi an de gestiune. La ajustarea costului vînzărilor bunurilor returnate sau în cazul majorării eronate a acestuia în cursul anului de gestiune urmează a fi întocmită următoarea formulă contabilă de stornare: debit contul 711, credit unul din conturile 216, 217. Dacă costul vînzărilor bunurilor a fost diminuat în mod eronat, diferența respectivă trebuie reflectată în aceeaşi corespondență a conturilor, însă, cu înregistrare obişnuită.

Modul de contabilizare a costului vînzărilor expus mai sus poate fi aplicat în cazul utilizării metodei de evidență continuă a stocurilor. Dacă întreprinderea aplică metoda de evidență periodică a stocurilor, utilizarea contului 711 în timpul perioadei de gestiune nu este necesară. Înregistrările în debitul contului 711 trebuie efectuate doar la finele perioadei de gestiune după inventarierea stocurilor în corespondență cu creditul unuia din conturile 216, 217.

În procesul vînzării bunurilor apar şi alte cheltuieli care formează grupa cheltuielilor comerciale a căror contabilitate se ține sub aspect general în acelaşi mod, ca şi evidența altor elemente de cheltuieli. Totodată, după părerea noastră, la contabilizarea cheltuielilor sus-menționate, este necesar să se ia în considerare momentul efectuării lor. După acest criteriu propunem clasificarea cheltuielilor comerciale în trei grupe:

1) cheltuieli inițiale care sînt efectuate pînă la comercializarea bunurilor (încheierea contractelor, inclusiv detaşarea angajaților, asigurarea bunurilor, pregătirea reclamei etc.);
2) cheltuieli curente care sînt efectuate nemijlocit în procesul comercializării bunurilor (încărcarea, transportarea, vînzarea, păstrarea etc.);
3) cheltuieli ulterioare care sînt efectuate după comercializarea bunurilor (reparația şi deservirea cu garanție a bunurilor vîndute, returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute etc.).

Indiferent de grupa la care se referă, cheltuielile comerciale trebuie să fie recunoscute în baza contabilității de angajamente şi respectării criteriilor generale care au fost examinate anterior.

Pentru generalizarea informațiilor privind cheltuielile comerciale, este destinat contul omonim 712. Înregistrările în acest cont urmează a fi efectuate în conformitate cu principiul concordanței veniturilor şi cheltuielilor. Astfel, considerăm că cheltuielile nominalizate urmează a fi contabilizate în funcție de caracterul lor: rambursabil sau nerambursabil. În primul caz, cheltuielile inițiale trebuie înregistrate ca avansuri acordate, iar în al doilea caz – ca cheltuieli anticipate cu decontarea ulterioară în debitul contului 712 pe măsura comercializării bunurilor la care acestea se referă.

Cheltuielile comerciale curente urmează a fi înregistrate în debitul contului 712 în corespondență cu creditul conturilor de evidență a stocurilor, datoriilor față de buget, organele de asigurări sociale şi medicale, angajați, furnizori şi alți creditori.

Cheltuielile ulterioare se recomandă să fie contabilizate, în prealabil, în unul din conturile contabilității de gestiune, cum ar fi, de exemplu, contul 812 «Activități auxiliare» sau contul 822 «Returnarea şi reducerea prețurilor la mărfurile vîndute» cu decontarea în debitul contului 712 la finele perioadei de gestiune.

În Planul de conturi actual nu sînt prevăzute decît formulele contabile principale aferente cheltuielilor comerciale. Însă în practica contabilă a întreprinderilor autohtone apar multiple tranzacții privind cheltuielile specificate a căror mod de reflectare în conturile contabile nu este reglementat sub aspect normativ şi abordat suficient în literatura de specialitate. În acest context, autorul tezei a elaborat o schemă integrală şi complexă de formule contabile pentru evidența cheltuielilor comerciale care este prezentată în *anexa 16*.

Cheltuielile aferente bunurilor vîndute, înregistrate în conturile contabile 711 şi 712, trebuie generalizate în rapoartele financiare în următorul mod. Sumele totale ale costului vînzărilor (rulajul contului 711) şi cheltuielilor comerciale (rulajul contului 712) urmează a fi reflectate în rînduri distincte din Raportul de profit şi pierdere, iar sumele componentelor acestor indicatori – în anexa la raportul nominalizat şi în nota explicativă la rapoartele financiare anuale. În acest caz se va ține cont de principiul pragului de semnificație, precum şi de tranzacțiile neobişnuite care au fost efectuate la întreprindere în cursul anului de gestiune.

3.2. Contabilitatea cheltuielilor din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute

În practica economică, deseori apar operațiuni de returnare şi de reducere a prețurilor la bunurile (produsele, mărfurile, materialele şi alte stocuri) vîndute anterior cumpărătorilor. Condițiile returnării şi reducerii prețurilor la bunuri, de regulă, se stabilesc în contractul de cumpărare-vînzare. Dacă, însă, în contract nu sînt stipulate astfel de condiții, cumpărătorul este în drept, conform art. 774–784 din Codul civil [1], să restituie bunurile vînzătorului în următoarele cazuri:

- bunurile sînt primite într-o cantitate mai mică decît cea prevăzută în contract;
- asortimentul bunurilor primite şi prețurile la acestea nu corespund celor stipulate în contract;
- bunurile primite sînt necalitative şi vînzătorul a respins remedierea defectelor;
- bunurile primite nu includ toate părțile componente şi vînzătorul, în termen rezonabil, nu a executat revendicările cumpărătorului privind completarea bunurilor;
- bunurile care trebuie ambalate sînt primite fără ambalaj sau în ambalaj defectuos.

Revendicările privind defectele bunurilor trebuie înaintate vînzătorului imediat după depistarea acestora, dar nu mai tîrziu de termenul stabilit în contractul de cumpărare-vînzare. Dacă

în contract termenul nu este stabilit, revendicările în cauză pot fi înaintate conform art. 783 din Codul civil în cel mult 6 luni din ziua predării bunului, iar în privința imobilelor – în cel mult un an [1]. În cazul în care pentru bunuri este stabilit termenul de garanție, revendicările privind defectele depistate pot fi înaintate în cursul termenului de garanție a bunului.

Operațiunile de returnare şi de reducere a prețurilor la bunurile vîndute generează diverse probleme contabile şi fiscale care sub aspect general sînt abordate în unele lucrări ale cercetătorilor autohtoni şi străini: Apostu A. [221], Bajerean E. [222], Harea R. [129], Tuhari T. [262], Anhtony A., Reece J. [71], Filipenko E. [235], Sapronova S., Ilina T. [250], Vereşceaghin S. [194] etc.

Totodată, în literatura de specialitate şi în actele normative actuale nu sînt concretizate componența, modul de recunoaştere, evaluare, perfectare documentară şi înregistrare în conturi a cheltuielilor din operațiunile sus-menționate, în funcție de perioada de gestiune în care bunurile au fost returnate, sursa de recuperare a pierderilor din returnarea bunurilor, gradul de utilitate a acestora şi variantele de decontări între cumpărători şi vînzători.

Cercetările efectuate demonstrează că în practica de evidență a întreprinderilor autohtone, tranzacțiile de returnare şi de reducere a prețurilor la bunurile vîndute în majoritatea cazurilor se contabilizează incorect, ceea ce influențează negativ veridicitatea şi comparabilitatea informațiilor contabile şi creează dificultăți considerabile în cazul calculării rezultatului financiar şi a celui fiscal.

Pentru unificarea, simplificarea şi facilitarea modului de acumulare a informațiilor necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare şi a declarațiilor fiscale autorul tezei a elaborat metodologia de contabilizare a operațiunilor de returnare şi de reducere a prețurilor la bunurile vîndute care corespunde conceptelor şi principiilor contabile fundamentale, normelor internaționale şi prevederilor legislației în vigoare.

Este de menționat, că în actele normative în vigoare şi în literatura de specialitate, nu este stabilită componența cheltuielilor din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute. După părerea noastră, aceste cheltuieli trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- diferența dintre valoarea de vînzare (fără TVA) şi valoarea realizabilă netă a bunurilor returnate şi /sau suma reducerilor de preț aferente bunurilor necalitative;
- cheltuielile legate de comercializarea şi returnarea bunurilor;
- valoarea serviciilor de expertiză comercială, de asigurare şi de păstrare a bunurilor returnate;
- suma amenzilor, penalităților, despăgubirilor şi a altor sancțiuni calculate pentru nerespectarea clauzelor contractelor de vînzare-cumpărare a bunurilor returnate.

Recunoaşterea cheltuielilor din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute trebuie efectuată în baza contabilității de angajamente, cu respectarea criteriilor generale stabilite pentru

toate categoriile de cheltuieli, adică în cazurile diminuării avantajelor economice ale întreprinderii, posibilității evaluării credibile şi justificării documentare a sumei acestora. În baza studierii literaturii de specialitate şi a practicii contabile a întreprinderilor din alte țări, au fost propuse două metode de recunoaştere a cheltuielilor nominalizate:

1) recunoaşterea cheltuielilor în perioada de gestiune în care bunurile au fost livrate. În acest caz, concomitent cu recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor aferente vînzării bunurilor, întreprinderea trebuie să constituie provizioane pentru returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute, care se înregistrează ca majorare concomitentă a cheltuielilor comerciale şi a datoriilor calculate pe termen scurt. La returnarea şi/sau reducerea prețurilor acestor bunuri, pierderile aferente vor fi reflectate ca diminuare simultană cu aceeaşi sumă a provizioanelor şi creanțelor comerciale;
2) recunoaşterea cheltuielilor în perioada în care au avut loc returnarea bunurilor şi/sau reducerea prețurilor acestora. Această metodă prevede includerea în componența cheltuielilor a sumei efective a pierderilor din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute în perioada în care aceste tranzacții au avut loc.

În opinia noastră, prima metodă este mai corectă, deoarece aplicarea ei asigură respectarea conceptului contabilității de angajamente şi a principiului concordanței, precum şi un grad mai înalt de veridicitate şi credibilitate a indicatorilor financiari. Însă, utilizarea acestei metode generează probleme fiscale, fiindcă, în conformitate cu art. 31 din Codul fiscal, provizioanele constituite, inclusiv cele aferente cheltuielilor privind returnarea şi/sau reducerea prețurilor la bunurile vîndute, nu sînt recunoscute ca deduceri la calcularea venitului impozabil [2].

Evaluarea cheltuielilor aferente returnării şi/sau reducerii prețurilor la bunurile vîndute anterior cumpărătorilor urmează a fi efectuată conform condițiilor stipulate în contractele de vînzare-cumpărare şi sumelor confirmate documentar. Considerăm că este necesar ca bunurile returnate să fie evaluate la costul vînzărilor, adică la valoarea de bilanț sau costul efectiv la care acestea au fost decontate din bilanț. O astfel de modalitate de evaluare este condiționată de faptul că la returnarea bunurilor contractul de cumpărare-vînzare se reziliază şi, respectiv, operațiunile care apar în acest caz trebuie anulate.

La returnarea de la cumpărători a bunurilor necalitative, deseori apare problema privind reducerea valorii acestora, care la moment nu este reglementată prin acte normative. Unii autori străini, de exemplu, Vereşceaghin S. [194], Filipenko E. [235], propun ca bunurile returnate să fie contabilizate la valoarea redusă, adică să se efectueze reevaluarea acestora înainte de reflectarea lor în conturile contabile, iar diferențele din reevaluarea bunurilor – să fie decontate la cheltuielile perioadei de gestiune curente. În opinia noastră, aceste propuneri nu sînt argumentate suficient şi nu

pot fi aplicate în practica contabilă a întreprinderilor din Republica Moldova, deoarece, în astfel de cazuri, vor apărea probleme la calcularea indicatorilor financiari şi fiscali.

Considerăm că reducerea valorii bunurilor returnate trebuie efectuată la vînzător nu în momentul returnării acestora, ci la întocmirea rapoartelor financiare şi doar în cazurile în care valoarea de bilanţ (costul efectiv) a bunurilor returnate depăşeşte valoarea realizabilă netă a acestora. Diferenţa care apare în acest caz urmează a fi înregistrată ca majorare a altor cheltuieli operaţionale şi diminuare a valorii de bilanţ (costului efectiv) a bunurilor returnate. În cazul evaluării bunurilor la valoarea realizabilă netă se va ţine cont de faptul că diferenţa decontată în contabilitatea financiară la cheltuieli va fi recunoscută ca deducere în scopuri fiscale pe măsura vînzării bunurilor ale căror preţuri au fost reduse.

Operaţiunile de returnare şi de reducere a preţurilor la bunurile vîndute trebuie să fie perfectate prin documente primare. Modul de întocmire a acestor documente este stabilit sub aspect general în Comunicatul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova «Privind modul de perfectare documentară a ajustării valorii impozabile a livrării impozabile, prevăzută prin art. 98 al Codului fiscal» [55], potrivit căruia, la returnarea şi reducerea preţurilor bunurilor vîndute, trebuie întocmite următoarele documente primare: procesul-verbal de returnare (modificare a preţurilor) a bunurilor, factura de expediţie şi factura fiscală.

Modul de documentare a returnărilor de bunuri, aplicat de către întreprinderile autohtone şi recomandat de actele normative în vigoare, nu este perfect şi necesită simplificare şi perfecţionare. Astfel, nu sînt stabilite formularele-tip ale proceselor-verbale de returnare (modificare a preţurilor) a bunurilor, ceea ce creează dificultăţi pentru întreprinderi, în special, în cazul prelucrării computerizate a informaţiilor. În acest context, considerăm că documentele nominalizate trebuie să fie întocmite în formă liberă şi să corespundă cerinţelor legislaţiei în vigoare înaintate faţă de documentele primare. De asemenea, comunicatul menţionat recomandă întocmirea a două documente primare (factura de expediţie şi factura fiscală) pentru una şi aceeaşi operaţiune, ceea ce, în opinia noastră, nu este rezonabil. Considerăm că operaţiunile de returnare şi de reducere a preţurilor bunurilor vîndute pot fi perfectate printr-un singur document primar – factura fiscală sau factura de expediţie, avînd menţiunea *„returnarea bunurilor”*, întocmită de către cumpărător cu statut de întreprindere. Aceasta va reduce considerabil volumul de lucru contabil, va exclude dublarea informaţiilor şi va simplifica modul de întocmire a registrelor contabile şi fiscale.

Documentele primare de evidenţă a returnărilor de bunuri servesc drept bază pentru generalizarea informaţiilor în conturi şi întocmirea formulelor contabile. Conform Planului de conturi în vigoare, operaţiunile de returnare şi de reducere a preţurilor la bunurile vîndute urmează a fi înregistrate doar în contul 822 «Returnarea şi reducerea preţurilor la mărfurile vîndute», care în opinia

noastră, nu trebuie aplicat în toate cazurile. Astfel, dacă vînzarea şi returnarea (reducerea preţurilor) bunurilor au avut loc în acelaşi an de gestiune, considerăm rezonabil ca vînzătorul să storneze toate formulele contabile care reflectă comercializarea bunurilor returnate şi să înregistreze pierderile din returnarea acestora în componenţa cheltuielilor comerciale. Argumentăm această afirmaţie prin faptul că, în asemenea situaţii, tranzacţiile de vînzare-cumpărare se anulează şi, prin urmare, veniturile şi cheltuielile recunoscute anterior trebuie să fie corectate.

În cazurile în care vînzarea şi returnarea (reducerea preţurilor) bunurilor au avut loc în ani de gestiune diferiţi, operaţiunile privind returnarea bunurilor necalitative urmează a fi reflectate în contul 822 sau în alt cont de gestiune stabilit de întreprindere. În această situaţie, în funcţie de varianta acceptată în politica de contabilitate, pierderile definitive din returnarea bunurilor vîndute pot fi decontate la cheltuielile comerciale, înregistrate ca pierderi din rebuturi sau recuperate din contul provizioanelor pentru returnarea şi reducerea preţurilor bunurilor vîndute care au fost constituite anterior.

Modul de contabilizare a operaţiunilor privind returnarea şi/sau reducerea preţurilor bunurilor este condiţionat de varianta de decontări între vînzători şi cumpărători. În practică economică sînt posibile următoarele variante aferente decontărilor nominalizate:

1) restituirea valorii bunurilor necalitative;
2) înlocuirea bunurilor necalitative cu altele noi;
3) remedierea defectelor (reparaţia) bunurilor necalitative;
4) reducerea preţurilor la bunurile necalitative.

În cazul variantei 1, considerăm că vînzătorul trebuie:

- să întocmească şi să semneze împreună cu cumpărătorul procesul-verbal de returnare a bunurilor;
- să completeze factura fiscală după primirea de la cumpărător a facturii de expediţie, în care se reflectă nomenclatorul complet al bunurilor returnate;
- să efectueze înscrierea respectivă cu semnul minus în *Registrul de evidenţă a livrărilor*;
- să întocmească formulele contabile aferente operaţiunilor de returnare a bunurilor necalitative şi de restituire a valorii acestora, în funcţie de faptul dacă perioada de livrare coincide sau nu cu perioada de returnare a bunurilor.

Modul de contabilizare a tranzacţiilor de returnare a bunurilor în cazul restituirii valorii acestora este ilustrat prin următorul exemplu.

Exemplul 3.1. *În luna iunie 2007, fabrica de mobilă „Stejaur" S.A. a comercializat 10 seturi de mobilă pentru oficiu. Valoarea de vînzare (fără TVA) a unui set de mobilă constituie 3 600 lei, iar costul efectiv – 2 500 lei. În iulie 2007, la asamblarea mobilei, cumpărătorul a depistat*

3 seturi de mobilă necalitativă care au fost returnate vînzătorului. Valoarea serviciilor de transport (fără TVA) aferente returnării mobilei constituie 900 lei.

În baza datelor din exemplu la vînzător – fabrica de mobilă „Stejaur" S.A. trebuie întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 3.1.

Tabelul 3.1

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor din returnarea şi restituirea valorii bunurilor necalitative*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1	2	3	4	5
iunie 2007 (vînzarea mobilei şi încasarea mijloacelor băneşti de la cumpărător)				
1.	Reflectarea valorii (fără TVA) mobilei vîndute (3 600 lei x 10 set.)	36 000	221	611
2.	Calcularea TVA de la valoarea mobilei vîndute (36 000 lei x 20%)	7 200	221	534
3.	Decontarea costului efectiv a mobilei vîndute (2 500 lei x 10 set.)	25 000	711	216
4.	Încasarea mijloacelor băneştii pentru mobila vîndută (36 000 lei + 7 200 lei)	43 200	242	221
iulie 2007 (returnarea mobilei şi restituirea valorii acesteia cumpărătorului)				
5.	Stornarea valorii (fără TVA) mobilei returnate (3 600 lei x 3 set.)	(10 800)	539	611
6.	Stornarea TVA aferentă valorii bunurilor returnate de la cumpărători (10 800 lei x 20%)	(2 160)	539	534
7.	Stornarea costului vînzărilor bunurilor returnate de la cumpărători (2 500 lei x 3 set.)	(7 500)	711	216, 217
8.	Transferarea mijloacelor băneşti cumpărătorilor pentru mobila necalitativă returnată de către acesta (10 800 lei + 2 160 lei)	12 960	539	242
9.	Reflectarea valorii (fără TVA) a serviciilor de transport aferente returnării mobilei	900	712	521
10.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii serviciilor prestate la returnarea mobilei necalitative (900 lei x 20%)	180	534	521

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

În tabelul 3.1 sînt expuse doar formulele contabile aferente operațiunilor de returnare a bunurilor vîndute, întocmite în cazul în care vînzarea bunurilor şi returnarea acestora au avut loc într-un an de gestiune. Schema integrală de formule contabile privind restituirea valorii necalitative a bunurilor returnate în ani de gestiune diferiți, care urmează să fie întocmite de către întreprindere, a fost elaborată de autorul tezei şi este prezentată în *anexa 17*.

La aplicarea variantei 2, adică în cazul înlocuirii bunurilor necalitative cu altele noi, vînzătorul trebuie:

- să întocmească aceleaşi documente primare, ca şi la restituirea valorii bunurilor menționate;
- să reflecte returnarea bunurilor necalitative de la cumpărători ca corectare (ajustare) a veniturilor din vînzări şi a costului vînzărilor acestora;

- să înregistreze livrarea bunurilor noi în schimbul celor necalitative ca o vînzare obişnuită;
- să contabilizeze diferenţele apărute în urma înlocuirii bunurilor necalitative cu altele mai scumpe sau mai ieftine.

Operaţiunile de returnare a bunurilor necalitative şi de înlocuire a acestora cu altele noi se propune să fie înregistrate prin formulele contabile prezentate în tabelul 3.2.

Tabelul 3.2

Formule contabile pentru evidenţa cheltuielilor din returnarea bunurilor necalitative şi înlocuirea acestora cu altele noi*

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Stornarea valorii (fără TVA) bunurilor returnate de la cumpărători	539	611
2.	Stornarea TVA aferentă valorii bunurilor returnate de la cumpărători	539	534
3.	Stornarea costului vînzărilor bunurilor returnate de la cumpărători	711	216, 217
4.	Reflectarea cheltuielilor aferente returnării bunurilor necalitative (încărcarea, descărcarea, transportarea etc.)	712	211, 539, 812 etc.
5.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii serviciilor prestate de întreprinderile terţe la returnarea bunurilor necalitative	534	521, 522, 539
6.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a bunurilor noi livrate în schimbul celor necalitative	221, 223, 229	611
7.	Calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor noi livrate în schimbul celor necalitative	221, 223, 229	534
8.	Decontarea valorii de bilanţ a bunurilor noi livrate în schimbul celor necalitative	711	216, 217
9.	Compensarea reciprocă a creanţelor şi datoriilor aferente operaţiunilor de returnare a bunurilor şi de schimb a acestora cu altele noi	539	221, 223, 229
10.	Încasarea mijloacelor băneşti de la cumpărători în contul achitării diferenţei dintre valoarea bunurilor returnate şi a celor noi	241 sau 242 243	221, 223, 229
11.	Transferarea mijloacelor băneşti cumpărătorilor în contul achitării diferenţei dintre valoarea bunurilor returnate şi a celor noi	539	241, 242, 243, 244
Notă la operaţiunile 10-11. Formula contabilă pentru operaţiune 10 trebuie întocmită în cazul în care bunurile necalitative au fost înlocuite cu altele mai scumpe, iar pentru operaţiunea 11 – cu altele mai ieftine.			

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Varianta 3 prevede remedierea (reparaţia) bunurilor necalitative care se admite în conformitate cu art.768 din Codul civil [1]**,** de regulă, în cazul depistării defectelor la bunurile vîndute în cursul termenului de garanţie al acestora. De remarcat că, potrivit legislaţiei în vigoare, vînzătorul suportă toate cheltuielile de returnare a bunurilor necalitative şi de reparaţie a acestora. Modul de contabilizare a operaţiunilor de reparaţie a bunurilor necalitative depinde de locul executării lucrărilor de reparaţie: nemijlocit la cumpărător, la vînzător sau la o întreprindere terţă specializată. În cazul efectuării reparaţiei bunurilor necalitative nemijlocit la cumpărător operaţiunile respective se

reflectă numai în contabilitatea vînzătorului. Cumpărătorul nu trebuie să contabilizeze operațiunile specificate. Dacă reparația bunurilor necalitative se efectuează la vînzător sau la o întreprindere terță, bunurile respective trebuie transmise acestora. În astfel de cazuri dreptul de proprietate asupra bunurilor rămîne la cumpărător, iar vînzătorul primeşte aceste bunuri în custodie. Cheltuielile de reparație a bunurilor necalitative pot fi înregistrate ca cheltuieli comerciale, pierderi din rebuturi sau pot fi recuperate din contul provizioanelor constituite anterior.

Modul de decontare a cheltuielilor aferente reparației bunurilor returnate se alege de fiecare întreprindere de sine stătător şi se reflectă în politica de contabilitate a acesteia.

La reparația bunurilor necalitative primite de la cumpărător vînzătorul trebuie:

- să înregistreze bunurile primite într-un cont extrabilanțier: 921 „Valori în mărfuri şi materiale primite în custodie" sau 926 «Bunuri necalitative primite pentru reparație» în baza facturilor de expediție ale cumpărătorilor;
- să contabilizeze consumurile aferente reparației bunurilor returnate în contul 812 – în cazul în care reparația bunurilor returnate se efectuează de către o subdiviziune specială (de reparație) a întreprinderii sau în contul 251 – atunci cînd reparația bunurilor returnate se efectuează în secțiile activității de bază ale întreprinderii sau de către întreprinderi terțe;
- să restituie bunurile reparate cumpărătorilor cu întocmirea facturilor de expediție şi decontarea acestora din contabilitatea extrabilanțieră.

De remarcat că contul 926 nu este prevăzut în Planul de conturi actual. Însă, conform prevederilor capitolului I *„Dispoziții generale"* din Planul de conturi, întreprinderea stabileşte de sine stătător nomenclatorul conturilor extrabilanțiere, în funcție de particularitățile activității şi necesitățile informaționale ale acesteia.

La returnarea de la cumpărători a bunurilor necalitative şi remedierea defectelor (reparația) acestora propunem să se întocmească formulele contabile prezentate în tabelul 3.3.

Varianta 4 prevede reducerea prețurilor la bunurile necalitative care se admite în conformitate cu art. 771 din Codul civil în mărimea echivalentă cu cheltuielile necesare pentru remedierea defectelor constatate [1]. În cadrul acestei variante, vînzătorul trebuie să efectueze următoarele operațiuni:

- întocmeşte şi semnează împreună cu cumpărătorul procesul-verbal de modificare a prețurilor la bunuri care se consideră document primar, cu condiția că include elementele obligatorii prevăzute de legislația în vigoare;
- completează factura fiscală la suma reducerii prețurilor bunurilor necalitative;
- înregistrează suma TVA aferentă reducerii prețurilor bunurilor necalitative cu semnul minus în *Registrul de evidență a livrărilor*;

- reflectă operațiunile de reducere a prețurilor bunurilor necalitative în conturile contabile. În acest caz, urmează a fi luat în considerare faptul dacă vînzarea şi reducerea prețurilor la bunuri au fost efectuate în acelaşi an sau în ani de gestiune diferiți.

Tabelul 3.3

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor aferente remedierii defectelor (reparației) bunurilor necalitative*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	**credit**
1.	Primirea de la cumpărători a bunurilor necalitative pentru reparație	921 sau 926	–
2.	Reflectarea consumurilor aferente reparației bunurilor returnate de către cumpărători	812 sau 251	211, 213, 539 etc.
3.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii serviciilor prestate de către întreprinderile terțe la reparația bunurilor necalitative	534	521, 522, 539
4.	Decontarea costului efectiv al lucrărilor de reparație a bunurilor necalitative:		
	la cheltuielile comerciale	712	812 sau 251
	la pierderile din rebuturi	714	812 sau 251
	pe seama provizioanelor constituite anterior	538	812 sau 251
5.	Returnarea bunurilor reparate cumpărătorilor	–	921 sau 926

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Schema integrală a formulelor contabile care urmează a fi întocmite în cazul reducerii prețurilor la bunurile vîndute a fost elaborată de autorul tezei şi este expusă în tabelul 3.4.

În practica contabilă apar unele particularități la returnarea bunurilor în cazul utilizării maşinilor de casă şi control. Modul de efectuare a acestor returnări este stabilit de Legea privind protecția consumatorilor [7] şi de Regulamentul cu privire la modul de exploatare a maşinilor de casă şi control [62].

După părerea noastră, contabilitatea operațiunilor de returnare a bunurilor vîndute cu achitarea în numerar trebuie ținută în funcție de data returnării acestora. Astfel, bunurile pot fi returnate:

- în ziua procurării acestora, adică pînă la închiderea schimbului şi imprimarea bonului dării de seamă fiscale zilnice; sau
- în următoarele zile, adică după reflectarea încasărilor zilnice în registrul maşinii de casă şi control şi în registrul de casă.

În cazul returnării bunului în ziua procurării acestuia, considerăm că vînzătorul trebuie:

- să primească de la cumpărător bonul de casă sau alt document care confirmă procurarea şi achitarea bunului;

- să perfecteze bonul de primire a bunurilor returnate în două exemplare, un exemplar al bonului se anexează la raportul privind mişcarea bunurilor, iar al doilea exemplar se transmite cumpărătorului;
- să elibereze cumpărătorului din casieria operațională a întreprinderii mijloacele băneşti pentru bunurile returnate. Drept temei pentru restituirea sumelor băneşti serveşte bonul de casă eliberat anterior cumpărătorului care trebuie să fie semnat de persoana responsabilă pentru activitatea financiară a întreprinderii;
- să întocmească la finele schimbului actul privind sumele de mijloace băneşti restituite cumpărătorilor (clienților) pentru bunurile returnate;
- să reflecte suma totală a mijloacelor băneşti achitate cumpărătorilor pentru bunurile returnate în ziua procurării acestora în *Registrul maşinii de casă şi control.*

Tabelul 3.4

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor aferente reducerii prețurilor la bunurile vîndute*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
Situația A. Vînzarea şi reducerea prețurilor la mărfuri au fost efectuate în acelaşi an de gestiune			
1.	Stornarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la bunurile necalitative	539	611
2.	Stornarea TVA aferentă sumei reducerii prețurilor la bunurile necalitative	539	534
3.	Transferarea mijloacelor băneşti cumpărătorilor pentru bunurile ale căror prețuri au fost reduse	539	241, 242, 243, 244
Situația B. Vînzarea şi reducerea prețurilor la bunuri au fost efectuate în ani de gestiune diferiți			
4.	Reflectarea sumei reducerii prețurilor (fără TVA) la bunurile necalitative	822	539
5.	Stornarea TVA aferentă sumei reducerii prețurilor la bunurile necalitative	539	534
6.	Transferarea mijloacelor băneşti cumpărătorilor pentru bunurile ale căror prețuri au fost reduse	539	241, 242, 243, 244
7.	Decontarea sumei reducerii prețurilor la bunurile vîndute: la cheltuielile comerciale pe seama provizioanelor constituite anterior	 712 538	 822 822

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

La returnarea bunurilor în ziua procurării acestora nu se întocmesc formule contabile, întrucît veniturile din vînzări şi sumele TVA se reflectă în conturile contabile cu scăderea sumelor restituite cumpărătorilor în mod operativ.

Dacă cumpărătorul a returnat bunurile după ziua procurării acestora, vînzătorul trebuie:

- să primească de la cumpărător cererea în scris privind returnarea bunurilor şi restituirea valorii acestora;
- să perfecteze bonul de primire a bunurilor returnate în acelaşi mod, ca şi în cazul returnării bunurilor în ziua procurării acestora;
- să întocmească dispoziția de plată cu indicarea în mod obligatoriu a datelor de identificare ale cumpărătorului;
- să elibereze cumpărătorilor din casieria principală a întreprinderii mijloacele băneşti pentru bunurile returnate;
- să opereze rectificări în contabilitate şi să ajusteze datoriile față de buget privind TVA.

Operațiunile privind returnarea bunurilor la vînzător se reflectă în conturile contabile (în funcție de varianta efectuării decontărilor cu cumpărătorul) în modul expus mai sus.

În activitatea practică pot apărea operațiuni de returnare a bunurilor calitative care, în opinia noastră, nu afectează veniturile şi cheltuielile vînzătorului, deoarece aceste returnări urmează a fi înregistrate ca intrări obişnuite de bunuri.

La returnarea şi reducerea prețurilor bunurilor vîndute apar probleme fiscale privind recunoaşterea pierderilor aferente returnărilor de bunuri ca deduceri la calcularea venitului impozabil şi înregistrarea TVA aferentă bunurilor returnate. În conformitate cu prevederile titlului II *„Impozitul pe venit”* al Codului fiscal**,** se permite deducerea cheltuielilor ordinare şi necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul anului fiscal, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător. Pierderile condiționate de returnarea bunurilor apar în procesul desfăşurării activității de întreprinzător şi trebuie să fie recunoscute ca deduceri la calcularea venitului impozabil. De menționat, însă, că această regulă se aplică numai în cazul în care cheltuielile au fost suportate efectiv şi sînt confirmate documentar. Suma provizioanelor constituite pentru acoperirea pierderilor din returnarea şi reducerea prețurilor bunurilor nu este recunoscută ca deducere, ci se înregistrează ca majorare a venitului impozabil.

Potrivit prevederilor titlului III *„Taxa pe valoarea adăugată”* al Codului fiscal, se permite trecerea în cont a sumei TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor returnate în baza facturilor fiscale. Informațiile ce se conțin în facturile menționate trebuie să fie reflectate cu semnul minus în *Registrul de evidență a livrărilor*, fiind luate în considerare la întocmirea Declarației privind TVA.

Cheltuielile din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute trebuie reflectate distinct în rapoartele financiare doar în cazurile în care sumele acestora depăşesc pragul de semnificație, stabilit de către întreprindere. În alte situații, cheltuielile nominalizate se iau în calcul la

determinarea mărimii costului vînzărilor şi/sau sumei cheltuielilor comerciale care se reflectă în Raportul de profit şi pierdere**,** anexa la acesta şi în nota explicativă.

Metodologia de contabilizare a operațiunilor de returnare a bunurilor vîndute propusă de către autorul tezei nu necesită introducerea unor modificări esențiale în actele legislative şi normative în vigoare şi poate fi aplicată în practica de evidență a întreprinderilor autohtone, indiferent de apartenența ramurală, domeniul de activitate şi forma de organizare juridică a acestora.

3.3. Contabilitatea cheltuielilor privind serviciile prestate

În procesul de prestare a serviciilor apar diverse cheltuieli, componența şi modul general de contabilizare a cărora sînt reglementate de prevederile SNC 3. Unele probleme aferente contabilității cheltuielilor sus-menționate sînt abordate în lucrările savanților autohtoni şi străini – Bucur V. [74, 92], Abramova N. [66], Anthony R., Reece J. [71], Feleagă N. [105], Pântea I., Deaconu A. [120], Nikonov A. [167], Semenihina V. [193], Vereşceaghin S. [194], etc.

Totodată, lipsesc investigațiile complexe aferente componenței, recunoaşterii, evaluării, perfectării documentare şi înregistrării în conturile contabile a cheltuielilor privind serviciile prestate. În acest context, autorul tezei a elaborat metodologia contabilității cheltuielilor nominalizate care este condiționată de următorii factori principali: momentul prestării serviciilor; tipul întreprinderilor prestatoare de servicii; durata prestării serviciilor; destinația serviciilor; tipul de activitate a întreprinderii.

După părerea noastră, în funcție de momentul efectuării, cheltuielile privind serviciile prestate pot fi convențional divizate în trei grupe:

1) cheltuieli inițiale;
2) cheltuieli curente;
3) cheltuieli ulterioare.

Prima grupă include cheltuielile care apar pînă la prestarea serviciilor, se referă la încheierea contractelor, efectuarea cercetărilor de marketing, a acțiunilor de reclamă şi includ comisioanele, onorariile pentru servicii juridice şi de alt gen, salariile angajaților încadrați în tranzacțiile nominalizate, cheltuielile de detaşare a acestora etc. Cheltuielile specificate trebuie recunoscute şi reflectate în contabilitate în perioada în care vor fi recunoscute veniturile aferente serviciilor prestate, adică în baza principiului concordanței. Prin urmare, cheltuielile inițiale înregistrate înainte de recunoaşterea veniturilor urmează a fi contabilizate ca cheltuieli anticipate şi/sau ca avansuri acordate, cu decontarea ulterioară la cheltuielile perioadei de gestiune curente.

Cheltuielile curente apar nemijlocit în procesul prestării serviciilor şi formează costul vînzării acestora care, conform paragrafului 16 din SNC 3, cuprinde: consumurile de materiale,

consumurile privind retribuirea muncii şi consumurile indirecte de producţie [28]. În opinia noastră, componenţa nominalizată a costului vînzărilor privind serviciile prestate are un caracter general şi nu ia în considerare particularităţile anumitor categorii de întreprinderi prestatoare de servicii. Astfel, în funcţie de tipul serviciilor prestate, pot fi evidenţiate trei categorii principale de întreprinderi:

1) întreprinderi de deservire a populaţiei;
2) întreprinderi de construcţii şi reparaţii;
3) întreprinderi de prestare a serviciilor profesionale.

Prima categorie cuprinde firmele de agrement-sport, frizeriile, curăţătoriile, cabinetele stomatologice şi alte instituţii medicale etc. Aceste întreprinderi consumă doar materiale auxiliare şi, de regulă, nu au producţie neterminată. Considerăm că costul vînzărilor serviciilor prestate de către întreprinderile nominalizate trebuie să cuprindă salariile angajaţilor (cu contribuţiile de asigurări sociale şi medicale), valoarea materialelor auxiliare consumate şi uzura (amortizarea) activelor pe termen lung utilizate nemijlocit în activitatea de bază.

Categoria a doua include întreprinderile de construcţie-montaj, reparaţie şi deservire tehnică a automobilelor şi altor tipuri de mijloace fixe. La aceste întreprinderi procesul de prestare a serviciilor este mai complicat şi, de regulă, există servicii în curs de execuţie. În costul vînzărilor serviciilor întreprinderilor nominalizate urmează a fi incluse toate componentele prevăzute de SNC 3, adică consumurile de materiale, consumurile privind retribuirea muncii, consumurile indirecte de producţie. Totodată, considerăm că este discutabilă problema privind includerea în costul serviciilor de reparaţie a valorii pieselor de schimb utilizate. După părerea noastră, valoarea pieselor de schimb utilizate nu trebuie inclusă în costul vînzărilor serviciilor, ci înregistrată ca vînzare de bunuri cu recunoaşterea şi evaluarea cheltuielilor în modul expus în paragraful 3.1 din prezenta teză. Această afirmaţie se argumentează prin următoarele:

- în majoritatea cazurilor întreprinderile de reparaţii utilizează piesele de schimb care aparţin beneficiarilor sau sînt procurate de la terţi;
- în unele situaţii valoarea pieselor de schimb depăşeşte substanţial costul serviciilor prestate.

Includerea valorii pieselor de schimb în costul serviciilor prestate majorează în mod neargumentat indicatorii din rapoartele financiare ale întreprinderilor şi influenţează negativ deciziile manageriale şi economice ale utilizatorilor de informaţii contabile.

Categoria a treia include firmele juridice, de consultanţă (contabilă, fiscală etc.), de marketing, de instruire, de evaluare etc. La aceste întreprinderi, de regulă, nu se consumă materiale, iar cheltuielile curente, trebuie să includă salariile (cu contribuţiile de asigurări sociale şi medicale) angajaţilor, cheltuielile de detaşare, pentru convorbiri telefonice etc.

Cheltuielile ulterioare apar după prestarea serviciilor şi cuprind: cheltuielile de reclamă, de remaniere a lucrărilor executate necalitativ şi alte cheltuieli care nu pot fi incluse direct în costul serviciilor prestate. După părerea noastră, aceste cheltuieli trebuie să fie contabilizate în componenţa cheltuielilor comerciale în mod direct sau prin constituirea provizioanelor.

Serviciile pot fi prestate în decursul uneia sau a mai multor perioade de gestiune. În cazul în care serviciile sînt prestate într-o perioadă de gestiune, costul acestora trebuie calculat, de regulă, după finalizarea tranzacţiei. Dacă serviciile se prestează pe parcursul a mai multor perioade, cheltuielile se recomandă să fie recunoscute pe stadii (etape) de finalizare a tranzacţiei concomitent cu recunoaşterea veniturilor din aceste stadii.

Serviciile pot fi prestate atît terţilor, cît şi subdiviziunilor structurale din cadrul întreprinderii. În primul caz, costul serviciilor urmează a fi recunoscut şi contabilizat pe măsura prestării şi recepţionării serviciilor de către terţi în baza principiului concordanţei, adică concomitent cu veniturile aferente serviciilor nominalizate. În al doilea caz, costul serviciilor trebuie decontat la cheltuielile perioadei curente de gestiune (comerciale, generale şi administrative, extraordinare etc.) pe măsura prestării lor. Aceste cheltuieli nu pot fi corelate în mod direct cu veniturile întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor privind serviciile prestate este condiţionată şi de faptul la care activitate a întreprinderii – de bază sau auxiliară – acestea se referă. În cazul în care prestarea serviciilor constituie activitatea de bază a întreprinderii, consumurile aferente acestora urmează a fi contabilizate, în prealabil, în contul 811, cu decontarea ulterioară pe măsura prestării serviciilor în debitul unuia din conturile de evidenţă a cheltuielilor: 711, 712, 713, 714, 721, 722, 723, 731 etc. Dacă prestarea serviciilor nu este activitate de bază, consumurile aferente pot fi reflectate în contul 812 – în cazul în care serviciile (în special, cele de reparaţie şi de deservire tehnică) sînt prestate de către o subdiviziune (secţie) separată a întreprinderii sau în conturile 112, 121, 251, 712, 713, 714, 813, 538 etc. – în cazul în care reparaţia este efectuată de către angajaţi nemijlocit la locul de exploatare a mijloacelor fixe.

Modul de contabilizare a cheltuielilor aferente serviciilor prestate expus mai sus are un caracter general şi poate fi aplicat de toate întreprinderile prestatoare de servicii. Totodată, în cazul prestării anumitor tipuri de servicii apar multiple probleme contabile care nu sînt reglementate sub aspect normativ şi nu sînt abordate suficient în literatura de specialitate. În particular, aceasta se referă la serviciile de reparaţie a mijloacelor fixe primite în leasing operaţional (arendă, locaţiune).

Modul de efectuare a reparaţiei bunurilor menţionate şi de recuperare a cheltuielilor aferente, de regulă, se stabileşte în contractul de leasing (locaţiune/arendă). Dacă în contractele respective aceste prevederi lipsesc, trebuie aplicat modul de repartizare a obligaţiilor privind

reparația şi întreținerea bunurilor stabilit de legislația în vigoare. Astfel, potrivit art. 251 din Codul civil [1] şi art. 13 din Legea cu privire la leasing [5], în condițiile de leasing locatarul suportă toate cheltuielile aferente întreținerii şi efectuării reparației curente a bunului. În cazul locațiunii locatarul este obligat conform art. 242 şi 245 din Codul civil să acopere cheltuielile de folosire şi întreținere în stare normală a bunurilor şi să efectueze reparația curentă a acestora, iar locatorul trebuie să efectueze reparația capitală a acestora [1]. În mod similar trebuie recuperate cheltuielile pentru reparația şi întreținerea mijloacelor fixe arendate.

Actualmente, modul de contabilizare a cheltuielilor de reparație a bunurilor primite în leasing operațional (arendă, locațiune) nu este suficient reglementat de actele normative în vigoare şi abordat în literatura de specialitate autohtonă. În acest context, în teză este elaborată metodologia contabilizării cheltuielilor specificate care depinde de varianta de efectuare a reparației bunurilor şi de recuperare a cheltuielilor de reparație. În activitatea practică sînt posibile diferite variante de efectuare a reparației bunurilor care constituie obiectul leasingului operațional (locațiunii/arendei) şi de recuperare a cheltuielilor de reparație, inclusiv principalele fiind:

- reparația se efectuează de către locatar (arendaş) pe cont propriu;
- reparația se efectuează de către locatar (arendaş) din contul plății pentru leasing (locațiune/arendă).

În cazul efectuării reparației bunurilor pe contul locatarului (arendaşului), cheltuielile de reparație se reflectă doar în contabilitatea acestuia, iar la locator (arendator) nu se întocmesc formule contabile. După părerea noastră, cheltuielile de reparație trebuie să fie contabilizate în contul 251 – dacă reparația se efectuează în antrepriză sau de către angajați nemijlocit la locul exploatării bunurilor sau în unul din conturile 811 sau 812 – dacă reparația se efectuează în regie proprie de către secțiile de bază şi/sau auxiliare ale întreprinderii.

Considerăm că în condițiile acestei variante locatarul (arendaşul) trebuie să efectueze următoarele operațiuni:

- înregistrează cheltuielile efective de reparație în conturile contabilității financiare sau de gestiune. În acest caz se recomandă întocmirea următoarelor formule contabile:
  1) la suma consumurilor efective de reparație efectuată în regie proprie: debit unul din conturile 251, 811, 812 şi creditul conturilor 211, 213, 214, 531, 533, 535, 539 etc.;
  2) la valoarea lucrărilor de reparație (fără TVA) executate în antrepriză: debit contul 251, credit unul din conturile 521, 522, 539;
  3) la suma TVA aferentă valorii serviciilor de reparație executate în antrepriză: debit contul 534, credit unul din conturile 521, 522, 539;

- reflectă valoarea realizabilă netă a pieselor de schimb şi a altor materiale foste în folosinţă, obţinute în urma reparaţiei bunurilor prin formula contabilă: debit contul 211, credit unul din conturile 251, 811, 812;

După finalizarea lucrărilor de reparaţie cheltuielile aferente acestora trebuie decontate în modul stabilit în politica de contabilitate a întreprinderii. În opinia noastră, aceste cheltuieli pot fi decontate la consumurile/cheltuielile perioadei de gestiune curente (în funcţie de locul exploatării bunurilor) sau capitalizate, adică înregistrate ca un obiect de inventar distinct de mijloace fixe.

Decontarea cheltuielilor de reparaţie la consumurile/cheltuielile perioadei de gestiune curentă trebuie reflectată prin formula contabilă: debit unul din conturile 712, 713, 714, 813, credit unul din conturile 251, 811, 812. Conturile 712, 713 şi 813 se recomandă pentru aplicare în cazurile în care bunurile primite în leasing (arendă, locaţiune) se exploatează în anumite scopuri concrete, iar contul 714 – dacă bunurile sînt utilizate în diferite scopuri: de producţie, administrative, comerciale etc. Totodată, indiferent de natura conturilor aplicate, la acestea trebuie deschise subconturi separate de evidenţă a cheltuielilor nominalizate care sînt necesare pentru simplificarea calculului sumei totale a cheltuielilor de reparaţie a bunurilor primite în leasing operaţional (arendă, locaţiune) în scopuri contabile şi fiscale.

La capitalizarea consumurilor aferente reparaţiei, urmează a fi întocmită următoarea formulă contabilă: debit contul 123, credit unul din conturile 251, 811, 812. În acest caz, considerăm că locatarul (arendaşul) trebuie:

- să deschidă un subcont distinct «Investiţii în mijloace fixe primite conform contractului de arendă operaţională (leasing, locaţiune)» la contul 123;
- să stabilească termenele de decontare a unor astfel de investiţii şi metoda de calculare a uzurii acestora în acelaşi mod ca şi pentru obiectele de mijloace similare proprii.

Este de remarcat că unii autori – Bucur V. [74, p. 34], Nikonov A. [167, 59] – propun ca suma capitalizată a consumurilor de reparaţie (modernizare) a bunurilor primite în leasing (arendă) să fie reflectată în componenţa activelor nemateriale. În opinia noastră, această recomandare nu poate fi aplicată la etapa actuală la întreprinderile autohtone, deoarece contravine prevederilor actelor normative în vigoare. În plus, implementarea acestei recomandări va genera probleme fiscale referitoare la deducerea cheltuielilor de reparaţie a bunurilor specificate. De asemenea, considerăm că este rezonabil să se contabilizeze consumurile ca un obiect separat de mijloace fixe cu calcularea şi deducerea uzurii acestora în acelaşi mod ca şi pentru obiectele de mijloace fixe proprii.

Modul de contabilizare a cheltuielilor privind reparaţia bunurilor primite în arendă operaţională este ilustrat în exemplul 3.2.

Exemplul 3.2. *Întreprinderea „Spicul" S.R.L. arendează încăperi pentru oficiu de la firma „Floare" S.A. pe care în luna mai 2007 le-a reparat pe cont propriu. Cheltuielile de reparație au constituit 9 500 lei, inclusiv:*

- *valoarea materialelor – 5 200 lei;*
- *valoarea (fără TVA) serviciilor prestate de către terți – 4 300 lei.*

În urma reparației au fost obținute materiale de construcție vechi a căror valoare realizabilă netă constituie 240 lei. Conform politicii de contabilitate a întreprinderii „Spicul" S.R.L., consumurile de reparație se reflectă în prealabil în contul 251 cu decontarea la cheltuieli în mărime de 15% din plata de arendă anuală care constituie 18 600 lei (fără TVA). Suma rămasă a cheltuielilor se capitalizează şi se înregistrează ca un obiect separat de mijloace fixe.

În baza datelor din acest exemplu, arendaşul trebuie să întocmească formulele contabile prezentate în tabelul 3.5.

Tabelul 3.5

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor de reparație a bunurilor din contul arendaşului*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Decontarea valorii materialelor consumate pentru reparația încăperilor arendate	5 200	251	211
2.	Reflectarea valorii (fără TVA) lucrărilor de reparație a încăperilor arendate executate în antrepriză	4 300	251	521
3.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii lucrărilor de reparație a încăperilor arendate executate în antrepriză (4 300 lei x 20%)	860	534	521
4.	Reflectarea valorii realizabile nete a materialelor de construcție foste în folosință, obținute în urma reparației încăperilor arendate	240	211	251
5.	Decontarea costului efectiv al lucrărilor de reparație a încăperilor arendate la cheltuielile curente (18 600 lei x 15%)	2 790	713	251
6.	Capitalizarea consumurilor aferente reparației încăperilor arendate (9 260 lei – 2 790 lei)	6 470	123	251

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Conform art. 27 alin. (9) lit. b) din Codul fiscal, se permite deducerea cheltuielilor aferente reparației mijloacelor fixe utilizate de întreprindere în activitatea de întreprinzător în baza contractului de leasing operațional (locațiune/arendă), care, conform contractului nominalizat, sînt suportate de către locatar (arendaş). Deducerea cheltuielilor în cauză se permite în limita a 15% din plata pentru leasing (locațiune/arendă) aferente perioadei fiscale [2]. Suma depăşirii cheltuielilor de reparație a unor astfel de bunuri se consideră ca investiții în mijloace fixe şi se constată ca deduceri prin uzura calculată în scopul impozitării în anii următori. Potrivit art. 26 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal,

calcularea uzurii acestor bunuri se efectuează în modul stabilit pentru categoria de proprietate la care se atribuie mijloacele fixe respective [2]. De menționat că, în conformitate cu Regulamentul privind evidența şi calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, calcularea uzurii aferente sumelor capitalizate ale cheltuielilor de reparație a bunurilor primite în leasing operațional (arendă, locațiune) se admite doar în limita termenului de acțiune a contractului corespunzător [23]. Considerăm că această prevedere este incorectă şi cauzează pierderi considerabile întreprinderilor, în special, în cazurile în care termenul de leasing (arendă, locațiune) este mic. De aceea propunem că atît în contabilitate, cît şi în scopuri fiscale calcularea uzurii pentru sumele capitalizate ale cheltuielilor de reparație să fie efectuată pe tot termenul de decontare a acestora stabilit de întreprindere.

În cazul efectuării reparației bunurilor de către locatar (arendaş) din contul plății pentru leasing (locațiune/arendă), cheltuielile de reparație urmează a fi reflectate atît în contabilitatea locatarului (arendaşului), cît şi a locatorului (arendatorului). În acest context, considerăm ca operațiunile de primire-predare a lucrărilor de reparație trebuie să se contabilizeze la locatar (arendaş) ca prestare de servicii, iar la locator (arendator) – ca procurare de servicii. Această propunere se argumentează prin faptul că după esența economică predarea serviciilor de reparație constituie o vînzare a acestora cu recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor respective. Vom examina mai detaliat modul de contabilizare a operațiunilor de reparație a bunurilor primite în leasing operațional (arendă, locațiune) la locatar (arendaş) care, în opinia noastră, trebuie să efectueze următoarele operațiuni principale:

- contabilizează cheltuielile de reparație a bunurilor în unul din conturile 251, 811, 812;
- înregistrează piesele de schimb şi alte materiale foste în folosință, obținute în urma reparației bunurilor primite în leasing operațional (arendă, locațiune). Aceste materiale trebuie reflectate la valoarea realizabilă netă şi contabilizate doar în cazurile în care sînt utile pentru folosirea ulterioară la întreprindere sau pot fi comercializate terților, de exemplu, în cazul înlocuirii (demontării) motorului automobilului, procesorului sau monitorului calculatorului etc. Considerăm că materialele obținute trebuie contabilizate în contul extrabilanțier 921 – dacă materialele urmează a fi restituite locatorului (arendatorului) sau prin formula contabilă: debit contul 211, credit unul din conturile 251, 811, 812 – dacă materialele nu trebuie restituite locatorului (arendatorului);
- reflectă operațiunile de predare a lucrărilor de reparație locatorului (arendatorului). În acest caz, trebuie întocmite următoarele formule contabile:
  1) la costul efectiv al lucrărilor de reparație predate locatorului (arendatorului): debit contul 711 sau contul 724, credit unul din conturile 251, 811, 812,

2) la valoarea de vînzare a lucrărilor de reparație predate locatorului (arendatorului): debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 611 sau contul 624,
3) la suma TVA aferentă valorii de vînzare a lucrărilor de reparație predate locatorului (arendatorului): debit unul din conturile 221, 223, 229, credit contul 534;

- calculează plata pentru leasing (arendă, locațiune) şi TVA aferentă acesteia cu întocmirea următoarelor formule contabile:
  1) la suma plății (fără TVA) pentru leasing (arendă, locațiune) aferentă perioadei de gestiune curente (în funcție de locul exploatării bunurilor: debit conturile 121, 122, 712, 713, 714, 813 etc., credit unul din conturile 521, 522, 539,
  2) la suma TVA aferentă plății pentru leasing (arendă, locațiune): debit contul 534, credit unul din conturile 521, 522, 539;
- reține impozitul pe venit în mărime de 5% din suma plății de arendă şi locațiune achitată. Este de remarcat că, potrivit art. 90 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal [2], această sumă se reține doar din valoarea lucrărilor de reparație a bunurilor primite în locațiune şi arendă. În cazul reparației bunurilor primite în leasing, un astfel de impozit nu se reține.

  În conformitate cu paragraful 59 din Instrucțiunea cu privire la reținerea impozitului pe venit la sursa de plată [58], reținerea impozitului pe venit în mărime de 5% se efectuează în momentul achitării serviciilor, indiferent de forma de decontare (prin virament, în numerar, prin barter etc.). În documentele care confirmă achitarea serviciilor, suma reținută ca parte a impozitului în mărime de 5% se reflectă într-un rînd separat. În această situație, achitarea plății pentru locațiune (arendă) se efectuează prin prestarea serviciilor de reparație şi, ca urmare, operațiunea se consideră tranzacție-barter. Astfel, locatorul (arendaşul) trebuie să rețină impozitul pe venit în mărime de 5% în momentul achitării plății pentru locațiune/arendă, adică la predarea locatorului (arendatorului) a lucrărilor de reparație, şi să-l reflecte în factura fiscală. În cazul în care suma impozitului pe venit în mărime de 5% reținut la sursa de plată depăşeşte suma calculată a plății pentru locațiune/arendă, în contul 521 sau în conturile 522, 539 se formează solduri debitoare, care la finele perioadei de gestiune, trebuie decontate la majorarea creanțelor prin formula contabilă de corectare: debit unul din conturile 221, 223, 229, credit unul din conturile 521, 522, 539;
- reflectă compensarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor aferente valorii lucrărilor de reparație şi plății pentru leasing (arendă, locațiune) prin formulă contabilă următoare: debit unul din conturile 521, 522, 539, credit unul din conturile 221, 223, 229.

Modul de contabilizare a operațiunilor de reparație a bunurilor din contul plății arendă operațională este ilustrat prin următorul exemplu.

Exemplul 3.3. *La 1 martie 2007, întreprinderea „Plai" S.R.L. a primit în arendă operațională de la firma „Mărgăritar" S.A. un autoturism cu plata lunară de 800 lei (fără TVA) care se foloseşte pentru comercializarea mărfurilor. În martie 2007 arendaşul a efectuat reparația automobilului cu scopul menținerii acestuia în stare normală de funcționare. Cheltuielile de reparație au constituit 3 800 lei, inclusiv: valoarea pieselor de schimb – 2 500 lei şi valoarea (fără TVA) lucrărilor de reparație executate în antrepriză – 1 300 lei. În urma reparației au fost obținute piese de schimb vechi în valoare de 350 lei care conform contractului de arendă, trebuie să fie restituite arendatorului.*

În baza datelor din acest exemplu, propunem să se întocmească formulele contabile prezentate în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor de reparație a bunurilor din contul plății de arendă*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Decontarea valorii de bilanț a pieselor de schimb consumate la reparația autoturismului arendat	2 500	251	211
2.	Reflectarea valorii lucrărilor de reparație (fără TVA) a autoturismului arendat executate în antrepriză	1 300	251	521
3.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii lucrărilor de reparație executate în antrepriză (1 300 lei x 20%)	260	534	521, 522, 539
4.	Înregistrarea pieselor de schimb foste în folosință, obținute în urma reparației autoturismului arendat	350	921	–
5.	Decontarea costului efectiv al lucrărilor de reparație predate arendatorului	3 800	711 sau 724	251
6.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a lucrărilor de reparație a autoturismului arendat	3 800	229	611 sau 624
7.	Calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a lucrărilor de reparație predate arendatorului (3 800 lei x 20%)	760	229	534
8.	Restituirea arendatorului pieselor de schimb foste în folosință, obținute în urma reparației autoturismului arendat	350	–	921
9.	Calcularea plății (fără TVA) pentru arenda autoturismului	800	712	521
10.	Trecerea în cont a TVA aferentă plății de arendă calculate î (800 lei x 20%)	160	534	521
11.	Reținerea impozitului pe venit în mărime de 5% din valoarea (fără TVA) lucrărilor de reparație şi a plății de arendă [(3 800 lei + 800 lei) : 23]. Numărul 23 reprezintă coeficientul de calculare a sumei impozitului pe venit reținut din avansuri	200	521	534
12.	Compensarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor aferente valorii lucrărilor de reparație şi plății pentru arenda autoturismului (800 lei + 160 lei – 200 lei)	760	521	229

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Conform art. 27 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, deducerea cheltuielilor de reparație efectuate din contul plății pentru leasing (arendă, locațiune) se permite la locator (arendator) în limita a 15% din baza valorică a categoriei respective de proprietate la începutul anului [2].

În afară de variantele de efectuare a reparației bunurilor examinate mai sus, în activitatea practică sînt posibile cazuri în care reparația bunurilor se efectuează de către locator (arendator) pe cont propriu sau din contul locatarului (arendaşului), precum şi situații în care cheltuielile de reparație se recuperează în comun: şi de către locator (arendator), şi de către locatar (arendaş) – în proporția stabilită în contract. Contabilizarea cheltuielilor de reparație a bunurilor nominalizate se efectuează, de regulă, în acelaşi mod, ca şi pentru mijloacele fixe proprii.

Informațiile privind cheltuielile aferente serviciilor prestate urmează a fi reflectate în rapoartele financiare în funcție de faptul dacă aceste servicii constituie sau nu activitatea de bază a întreprinderii. În primul caz, cheltuielile nominalizate urmează a fi înregistrate în componența costului vînzărilor, iar în al doilea caz – ca alte cheltuieli ale activităților ordinare.

3.4. Contabilitatea altor cheltuieli

Activitatea economico-financiară a întreprinderii generează, în afară de cheltuieli aferente vînzării bunurilor şi prestării serviciilor şi alte cheltuieli care, în principal, rezultă din decontarea creanțelor compromise; acordarea facilităților fiscale; înregistrarea lipsurilor şi pierderilor constatate la inventariere; aplicarea amenzilor, penalităților, despăgubirilor şi altor sancțiuni pecuniare; înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar şi de sumă; producerea evenimentelor excepționale; calcularea impozitului pe profit şi din alte fapte economice. Contabilitatea cheltuielilor sus-menționate prevede soluționarea aceloraşi probleme ca şi în cazul cheltuielilor examinate în paragrafele precedente ale prezentului capitol şi anume: recunoaşterea, evaluarea, perfectarea documentară, înregistrarea în conturile contabile şi aprecierea consecințelor fiscale.

Cheltuielile privind creanțele compromise apar în cazul decontării creanțelor al căror termen de prescripție a expirat, care nu au acoperire garantată şi nu pot fi încasate de la debitori. Modul de contabilizare a creanțelor specificate depinde de metoda de evidență a acestora aplicată de către întreprindere. Actualmente, în practica contabilă a întreprinderilor din Republica Moldova se utilizează două metode de evidență a creanțelor compromise: directă şi a provizioanelor. Metoda de evidență a creanțelor compromise si-o alege fiecare întreprindere de sine stătător şi se stabileşte în politica de contabilitate a acesteia.

În cazul aplicării metodei directe, cheltuielile privind creanțele compromise trebuie recunoscute în perioada de gestiune în care creanțele au fost decontate. Creanțele nominalizate, de

regulă, se decontează la expirarea termenului de prescripție stabilit de legislație. Totodată, în anumite situații, de exemplu, în cazul cînd debitorii nu-şi pot onora obligațiile din cauza falimentării, insolvabilității, decesului etc., creanțele pot fi decontate şi pînă la expirarea termenului de prescripție.

În cazul utilizării metodei provizioanelor, recunoaşterea cheltuielilor privind creanțele compromise se efectuează în perioada constituirii provizioanelor, adică pe măsura vînzării bunurilor şi prestării serviciilor. După părerea noastră, această metoda este mai justificată, deoarece aplicarea ei asigură respectarea conceptului contabilității de angajamente şi a principiului concordanței veniturilor şi cheltuielilor, precum şi un grad mai înalt de veridicitate a informațiilor contabile. Totodată, considerăm că metoda provizioanelor nu poate fi aplicată decît la decontarea creanțelor comerciale compromise.

Evaluarea cheltuielilor privind creanțele compromise trebuie efectuată în felul următor:

- la suma creanțelor compromise decontate – în cazul în care întreprinderea aplică metoda directă;
- la suma provizioanelor constituite – în cazul în care întreprinderea aplică metoda provizioanelor.

La aplicarea metodei directe, cheltuielile privind creanțele compromise se evaluează la suma nominală, de regulă, fără TVA. Însă, dacă cheltuielile nominalizate nu se recunosc ca deduceri în scopuri fiscale, suma TVA urmează a fi înregistrată ca cheltuieli ale perioadei în care creanțele compromise au fost decontate.

În cazul utilizării metodei provizioanelor, cheltuielile privind creanțele compromise pot fi evaluate în baza cotei pierderilor privind creanțele compromise stabilite:

- în raport cu unul din indicatorii acceptați în politica de contabilitate: veniturile din vînzări, suma totală a creanțelor comerciale neachitate la data întocmirii rapoartelor financiare etc.;
- pe grupe de creanțe formate după termenele de achitare a acestora.

Tranzacțiile de decontare a creanțelor compromise trebuie să fie perfectate prin documente primare şi generalizate în registre contabile, nomenclatorul şi modul de întocmire a cărora nu sînt reglementate sub aspect normativ. În opinia noastră, ca bază informațională de decontare a creanțelor compromise pot servi: procesul-verbal al comisiei de inventariere; listele de inventariere a creanțelor; balanțele de verificare; notele informative; ordinul (dispoziția) conducătorului întreprinderii; notele de contabilitate.

Documentele primare de evidență a decontării creanțelor compromise servesc drept bază pentru generalizarea informațiilor în conturi şi întocmirea formulelor contabile. Operațiunile de decontare a creanțelor compromise urmează a fi înregistrate în conturile contabile, în funcție de faptul dacă întreprinderea constituie sau nu constituie provizioane aferente acestor creanțe.

În cazul constituirii provizioanelor, creanțele compromise decontate trebuie reflectate prin următoarea formulă contabilă: debit contul 222, credit unul din conturile 221, 223, 229. Dacă întreprinderea nu constituie provizioane, creanțele compromise decontate se înregistrează ca majorare a cheltuielilor perioadei de gestiune curente şi diminuare a creanțelor, cu întocmirea formulei contabile: debit unul din conturile 712, 714, 721, 722, credit unul din conturile 221, 223, 227, 228, 229.

Generalizînd cele expuse mai sus, concluzionăm că cheltuielile din decontarea creanțelor compromise se reflectă în diferite conturi, ceea ce creează dificultăți pentru întreprinderi şi nu asigură comparabilitatea informațiilor contabile. Pentru înlăturarea neajunsurilor sus-menționate, propunem ca cheltuielile din decontarea creanțelor sus-menționate, indiferent de tipul acestora, să fie contabilizate în componența cheltuielilor financiare. În acest scop, la contul 722 urmează a fi deschis un subcont separat „Cheltuieli din decontarea creanțelor compromise".

Este de menționat că creanțele compromise decontate nu trebuie să fie anulate, ci reflectate în contul extrabilanțier 941 „Creanțe ale debitorilor insolvabili trecute la pierderi" pe parcursul perioadei stabilite de legislație sau de politica de contabilitate a întreprinderii (de regulă, 5 ani). În debitul contului 941 trebuie reflectate suma creanțelor compromise decontate, iar în credit – excluderea creanțelor din evidența extrabilanțieră în legătură cu expirarea termenului stabilit sau în cazul încasării (restabilirii) creanțelor compromise decontate anterior. Înregistrarea creanțelor compromise decontate într-un cont extrabilanțier este necesară pentru a urmări posibilitatea de încasare a sumelor decontate în cazul ameliorării situației financiare a debitorilor.

La restabilirea (stingerea) creanțelor compromise decontate anterior, sumele acestora trebuie să fie recunoscute ca venituri ale perioadei în care creanțele au fost restabilite (încasate). Schema integrală de contabilizare a tranzacțiilor privind decontarea şi restabilirea creanțelor compromise, elaborată de autorul tezei, este prezentată în *anexa 18*.

De remarcat că, la decontarea cheltuielilor privind creanțele compromise, apar multiple probleme fiscale care, în special, se referă la componența şi modul de deducere a acestora în scopuri fiscale şi la calcularea TVA aferentă. Astfel, conform art. 5 pct. 32) din Codul fiscal, cheltuielile privind creanțele compromise recunoscute în contabilitate se iau în calcul la determinarea rezultatului fiscal doar în baza actului instanței judecătoreşti sau al Departamentului de executare a deciziilor judecătoreşti, potrivit căruia perceperea creanței nu este posibilă [2]. După părerea noastră, prevederile menționate ale Codului fiscal nu pot fi aplicate în practică, deoarece instanțele judecătoreşti acceptă foarte rar astfel de decizii. Ca urmare, întreprinderile nu au posibilitatea de a recunoaşte cheltuielile privind creanțele compromise în scopuri fiscale, ceea ce nu este justificat sub aspect metodologic din mai multe considerente.

În primul rînd, sumele creanţelor (fără TVA) au fost iniţial recunoscute de către întreprinderi ca venituri şi luate în calcul la determinarea rezultatelor contabil şi fiscal ale perioadei în care au fost vîndute bunurile, prestate serviciile, calculate plăţile de leasing (arendă, locaţiune) etc.

În al doilea rînd, creanţele compromise ale unei întreprinderi corespund datoriilor cu termenul de prescripţie expirat ale altor întreprinderi care, conform art. 18 din Codul fiscal, trebuie să fie incluse integral în componenţa venitului impozabil [2].

În al treilea rînd, modul actual de deducere a creanţelor compromise în scopuri fiscale contravine cerinţelor economiei de piaţă în condiţiile căreia persistă permanent riscul apariţiei unor astfel de creanţe.

În al patrulea rînd, imposibilitatea deducerii creanţelor compromise în scopuri fiscale limitează considerabil volumul vînzărilor pe credit, ceea ce influenţează negativ situaţia financiară a întreprinderilor şi ritmurile creşterii economice a Republicii Moldova în ansamblu.

Pentru soluţionarea acestei probleme, după părerea autorului, este necesar să fie modificate prevederile Codului fiscal şi să se permită deducerea creanţelor compromise nu în baza deciziei instanţei judecătoreşti, ci în suma efectivă, care să nu depăşească plafonul stabilit în mod analog, ca şi pentru alte cheltuieli limitate, adică în cote procentuale faţă de venitul impozabil, volumul vînzărilor nete sau alţi indicatori. Această recomandare se argumentează şi prin faptul că un astfel de mod de decontare a creanţelor compromise se aplică în unele ţări membre ale CSI, în special, în Federaţia Rusă. Mai mult decît atît şi în condiţiile sistemului contabil şi fiscal precedent care a funcţionat pînă la 1 ianuarie 1998 (data intrării în vigoare a titlurilor I şi II din Codul fiscal) se permitea constituirea unui provizion privind creanţele compromise în mărime de 2% din profitul pînă la impozitare.

În cazul restabilirii creanţelor decontate anterior ca fiind compromise suma lor urmează a fi raportată la diminuarea venitului impozabil doar în cazul cînd acestea au fost trecute la cheltuieli în contabilitatea financiară, dar nu au fost recunoscute ca deducere în scopuri fiscale. Această modalitate de reflectare a creanţelor decontate anterior ca compromise este prevăzută în art. 48 din Codul fiscal, potrivit căruia în cazul în care contribuabilului i se restituie pe parcursul anului fiscal cheltuielile, pierderile sau datoriile compromise deduse anterior, suma restituită se ia în calcul şi se include în venitul brut al întreprinderii pe anul în care ea a fost încasată [2]. În conformitate cu art. 116 alin. (2) din Codul fiscal, TVA aferentă sumei creanţelor compromise decontate anterior ca compromise urmează a fi calculată (restabilită la decontările cu bugetul) doar la achitarea creanţei menţionate [2]. În acest caz, considerăm că TVA aferentă operaţiunilor menţionate trebuie restabilită la decontările cu bugetul doar atunci cînd aceasta a fost trecută în cont la decontarea creanţei compromise. Dacă la decontarea creanţei compromise TVA nu a fost trecută în cont, ci

atribuită la cheltuielile perioadei de gestiune curente, suma creanței compromise (inclusiv TVA) încasate urmează a fi reflectată în contabilitatea financiară ca majorare a veniturilor din activitățile ordinare ale întreprinderii, adică în creditul unuia din conturile 612, 621, 622 etc.

Conform art. 13 din Codul fiscal, întreprinderile autohtone pot beneficia de anumite facilități fiscale, care reprezintă elemente luate în considerare la estimarea obiectului impozabil, la determinarea cuantumului impozitului sau taxei, precum şi la încasarea acestuia [2]. Aceste facilități pot fi acordate sub următoarele forme: scutire parțială sau totală de impozit sau taxă; scutire parțială sau totală de plata impozitelor sau taxelor; cote reduse ale impozitelor sau taxelor; reducere a obiectului impozabil; amînări ale termenului de achitare a impozitelor sau taxelor; eşalonări ale obligației fiscale.

Facilitățile fiscale au diferite scopuri, din care principalele sînt următoarele: susținerea unor categorii de întreprinderi (gospodării țărăneşti, întreprinderi mici, cooperative de întreprinzător, rezidenți ai zonelor antreprenoriatului liber etc.); atragerea investițiilor străine; crearea locurilor de muncă suplimentare; procurarea sau construcția mijloacelor fixe şi altor active materiale pe termen lung; dezvoltarea anumitor sectoare ale economiei naționale (agricultura, sistemul financiar-bancar) şi tipuri de activități (producția, proiectarea şi programarea sistemelor informaționale etc.).

Componența, modul şi condițiile de aplicare a facilităților fiscale sînt reglementate de prevederile Codului fiscal, legilor pentru punerea în aplicare a titlurilor Codului fiscal şi altor acte normative. Particularitățile aplicării facilităților fiscale în diferite situații sînt examinate în lucrările specialiştilor autohtoni: Cauş L., Cebanu S. [230,], Popa T., Sivac O. [245], Şpac G., Griciuc P. [258].

Totodată, problemele contabile ale facilităților fiscale nu sînt abordate în actele normative şi în literatura de specialitate. Ca urmare, în practica de evidență a întreprinderilor autohtone aceste probleme se soluționează în mod diferit. Astfel, la unele întreprinderi facilitățile fiscale nu se înregistrează în contabilitate, iar la alte întreprinderi se contabilizează ca subvenții de stat. Această situație nu corespunde principiilor contabile fundamentale şi nu asigură veridicitatea şi comparabilitatea informațiilor din rapoartele financiare. În opinia noastră, facilitățile fiscale trebuie să fie contabilizate, indiferent de tipul şi condițiile de acordare a acestora din următoarele motive.

În primul rînd, înregistrarea faptelor economice este o condiție obligatorie prevăzută de Legea contabilității şi de alte reglementări contabile naționale.

În al doilea rînd, conform legislației în vigoare, facilitățile fiscale se acordă în cazul respectării anumitor condiții pe parcursul unor termene stabilite. De exemplu, facilitatea pentru proiectarea şi programarea sistemelor informaționale se acordă pe parcursul a 5 perioade fiscale consecutive, în cazul în care agentul economic respectă cumulativ următoarele condiții: achită integral în momentul acordării facilității toate obligațiile fiscale şi alte plăți la bugetul public național şi nu încalcă

termenele de achitare a plăților menționate pe parcursul întregii perioade de aplicare a facilității; nu a beneficiat şi/sau nu beneficiază de alte tipuri de facilități fiscale; ponderea venitului din realizarea programelor constituie mai mult de 50% din venitul din vînzări. În cazul încălcării condițiilor sus-menționate facilitățile fiscale se anulează, iar întreprinderii i se aplică sancțiuni fiscale. De aceea, pornind de la principiul prudenței, facilitățile fiscale trebuie să fie înregistrate în contabilitate pînă la expirarea termenului de acordare a acestora.

Considerăm că facilitățile fiscale nu pot fi contabilizate ca subvenții de stat, deoarece ele nu corespund definiției acestei noțiuni, stabilite în paragraful 6 din SNC 20 „Contabilitatea subvențiilor şi publicitatea informației aferente asistenței de stat" [41]. Mai mult decît atît, includerea facilităților fiscale în componența subvențiilor majorează neargumentat mărimea capitalului propriu şi denaturează conținutul informațiilor contabile prezentate acționarilor, investitorilor, creditorilor, autorităților publice şi altor categorii de utilizatori. După părerea noastră, facilitățile fiscale trebuie să fie contabilizate ca cheltuieli, fiindcă corespund definițiilor acestor noțiuni formulate în reglementările contabile naționale în vigoare. Aceste cheltuieli trebuie recunoscute în perioada în care aceste facilități au fost acordate sau anulate.

Evaluarea cheltuielilor aferente facilităților fiscale urmează a fi efectuată în funcție de tipul şi condițiile de aplicare a acestora prevăzute de actele legislative corespunzătoare. De exemplu, suma facilităților fiscale aferente procurării activelor materiale pe termen lung se determină în mărime de 50% din volumul investițiilor efectuate în aceste scopuri. Suma facilităților acordate pentru crearea locurilor de muncă suplimentare se calculează prin înmulțirea numărului de lucrători angajați suplimentar cu salariul mediu anual pe țară etc. La anularea facilităților fiscale, suma cheltuielilor trebuie să fie majorată cu mărimea amenzilor, penalităților şi altor sancțiuni fiscale aplicate.

Operațiunile aferente acordării, anulării şi decontării facilităților fiscale urmează a fi perfectate prin documente primare care servesc drept bază de contabilizare a acestora. În actele normative în vigoare nu sînt prevăzute formularele documentelor primare privind operațiunile cu facilitățile fiscale. Considerăm că la efectuarea operațiunilor nominalizate trebuie să fie întocmite note de contabilitate în formă liberă care se vor considera documente primare doar în cazurile în care vor conține elementele obligatorii prevăzute de legislația în vigoare.

Informațiile privind facilitățile fiscale şi reflectate prin documente primare trebuie generalizate în conturile contabile. Planul de conturi în vigoare nu reglementează modul de contabilizare a facilităților fiscale. După părerea noastră, pentru evidența facilităților fiscale întreprinderea poate aplica un cont extrabilanțier separat (varianta I) sau un cont al contabilității financiare (varianta II). Considerăm că varianta de evidență a facilităților fiscale urmează a fi aleasă de către fiecare întreprindere de sine stătător şi reflectată în politica de contabilitate a acesteia.

La aplicarea variantei I trebuie luate în considerare următoarele aspecte de bază:

- evidența facilităților fiscale se va ține în contul extrabilanțier 947 «Facilități fiscale» în debitul căruia trebuie reflectată suma facilităților fiscale primite, iar în credit – suma facilităților fiscale anulate sau decontate. În cadrul contului 947 pot fi deschise subconturi separate pentru evidența facilităților pe tipuri şi pe ani de acordare a acestora;
- sumele facilităților fiscale primite nu se iau în calcul la determinarea cheltuielilor şi datoriilor privind impozitul pe profit;
- sumele facilităților fiscale anulate se înregistrează în conturile contabilității financiare ca majorare concomitentă a pierderilor anilor precedenți, constatate în anul de gestiune curent, şi a datoriilor față de buget, precum şi în creditul contului 947;
- sumele penalităților şi altor sancțiuni aferente facilităților fiscale anulate se recunosc ca cheltuieli financiare ale perioadei de gestiune în care sancțiunile au fost aplicate;
- sumele facilităților fiscale decontate la expirarea termenului lor de acordare nu se recunosc ca venituri, ci doar se decontează din creditul contului 947.

La utilizarea variantei II este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte:

- operațiunile privind facilitățile fiscale se înregistrează în conturile contabilității financiare;
- sumele facilităților fiscale primite se iau în calcul la determinarea mărimii cheltuielilor şi datoriilor privind impozitul pe profit;
- sumele facilităților fiscale primite pînă la anulare sau decontare se reflectă ca datorii pe termen scurt (în unul din conturile 514, 535) sau pe termen lung (în contul 423);
- sumele facilităților anulate se reflectă ca diminuare a datoriilor preliminate şi/sau a datoriilor privind finanțările şi încasările cu destinație specială şi ca majorare a datoriilor față de buget;
- sumele penalităților şi altor sancțiuni aferente facilităților fiscale anulate se recunosc ca alte cheltuieli operaționale ale perioadei de gestiune în care sancțiunile au fost aplicate;
- sumele facilităților fiscale decontate se recunosc ca venituri ale anului în care au expirat termenele de acordare a facilităților stabilite de legislația în vigoare.

În cazul aplicării variantelor I şi II propunem reflectarea operațiunilor privind acordarea, anularea şi decontarea facilităților fiscale prin formulele contabile prezentate în *anexa 19*.

Conform art. 20 lit. z) din Codul fiscal, sumele facilităților fiscale aferente impozitului pe venit nu se includ în venitul impozabil [2]. Această regulă nu se referă, însă, la facilitățile aferente altor impozite şi plăți (TVA, accize, impozitul funciar etc.), ceea ce, după părerea noastră, nu este corect, deoarece toate facilitățile au acelaşi conținut economic şi, prin urmare, acestea trebuie contabilizate şi impozitate în mod identic.

Cheltuielile aferente lipsurilor şi pierderilor din deteriorarea bunurilor apar cu ocazia inventarierii acestora. Recunoaşterea cheltuielilor nominalizate trebuie efectuată conform principiului prudenței în perioada în care inventarierea bunurilor a fost efectuată. Evaluarea acestor bunurilor urmează a fi evaluate în felul următor:

- pentru mijloacele fixe, activele nemateriale şi alte active pe termen lung, lipsă sau deteriorate complet – la valoarea de bilanț a acestora (valoarea de intrare/reevaluată minus sumele uzurii, amortizării, epuizării calculate);
- pentru stocurile de mărfuri şi materiale lipsă sau deteriorate complet – la valoarea de bilanț (costul efectiv, valoarea de intrare sau valoarea realizabilă netă);
- pentru bunurile deteriorate parțial – la suma pierderilor efective stabilite de comisia de inventariere sau experții independenți.

Lipsurile şi pierderile din deteriorarea bunurilor se reflectă în contabilitate în baza documentelor primare. Actualmente, actele normative în vigoare nu stabilesc în mod clar nomenclatorul acestor documente. După părerea noastră, în calitate de documente primare pot servi procesul-verbal al comisiei de inventariere; balanțele de verificare; procesele-verbale de casare a activelor pe termen lung (activelor nemateriale, mijloacelor fixe, titlurilor de valoare); nota de contabilitate.

În conformitate cu Planul de conturi actual lipsurile şi pierderile din deteriorarea bunurilor trebuie reflectate în conturile contabile în funcție de tipul acestora. Astfel, lipsurile şi pierderile aferente activelor pe termen lung se recunosc ca cheltuieli din activitatea de investiții şi se reflectă în contul omonim 721, iar lipsurile şi pierderile din deteriorarea activelor curente – ca alte cheltuieli operaționale şi se înregistrează în contul cu aceeaşi denumire 714. După părerea noastră, această situație influențează negativ veridicitatea informațiilor contabile şi creează dificultăți în cazul utilizării acestora pentru luarea deciziilor manageriale şi economice de către utilizatorii rapoartelor financiare. În acest context, considerăm rezonabilă contabilizarea cheltuielilor sus-menționate, indiferent de faptul la care tipuri de active acestea se referă în componența cheltuielilor financiare. Pentru aceasta la contul 722 trebuie prevăzut un subcont separat „Cheltuieli aferente rezultatelor inventarierii activelor şi datoriilor". Considerăm că este rezonabil ca în acest subcont să fie înregistrate şi pierderile tehnologice (în limita normelor perisabilității naturale), aferente bunurilor inventariate.

Este de remarcat că unii autori autohtoni – Stratulat N. [254], Tostogan P., Gherman V. [266] – recomandă înregistrarea pierderilor tehnologice apărute la întreprinderile de producție la majorarea consumurilor (contul 811 şi/sau contul 813) sau la micşorarea provizioanelor constituite anterior în aceste scopuri. În opinia noastră, o astfel de abordare nu este argumentată suficient, întrucît lipsurile şi pierderile valorilor materiale corespund integral noțiunii „cheltuieli" cuprinsă în Bazele conceptuale, adică reprezintă diminuări de avantaje economice ale întreprinderii şi pot fi

evaluate în mod credibil. În afară de aceasta, decontarea lipsurilor şi pierderilor menționate la consumuri conduce la:

- majorarea valorii stocurilor (materialelor, producției în curs de execuție etc.), ceea ce este în contradicție cu principiul prudenței;
- corectarea suplimentară la calcularea venitului impozabil, întrucît, în scopuri fiscale, lipsurile şi pierderile în limitele normelor perisabilității naturale urmează a fi deduse integral, iar în contabilitate vor fi recunoscute ca cheltuieli numai la suma aferentă bunurilor vîndute.

În opinia noastră, pierderile rezultate din lipsurile şi deteriorările bunurilor urmează a fi reflectate ca cheltuieli ale perioadei curente de gestiune, indiferent de cauze şi existența persoanelor vinovate. Această propunere rezultă din necesitatea respectării principiului prudenței şi simplificării modului de evaluare a cheltuielilor nominalizate atît în scopuri contabile, cît şi în scopuri fiscale.

În urma inventarierii pot fi depistate obiecte de active pe termen lung deteriorate care nu pot fi reparate şi/sau restabilite. Considerăm că pierderile aferente casării acestor obiecte urmează a fi înregistrate în componența cheltuielilor perioadei de gestiune curente şi perfectate prin documente referitoare la consumurile de materiale, prestarea serviciilor, calcularea salariilor etc.

Cheltuielile aferente lipsurilor şi deteriorărilor bunurilor trebuie să fie reflectate prin formulele contabile, care sînt elaborate de autorul tezei în baza Planului de conturi în vigoare şi a conturilor propuse, şi prezentate în *anexa 20*.

La constatarea lipsurilor şi pierderilor din deteriorarea bunurilor trebuie de ținut cont şi de aspectele fiscale ale acestora, printre care menționăm următoarele:

- lipsurile şi pierderile de mijloace fixe la calcularea venitului impozabil nu se deduc, ci se corectează în conformitate cu art. 27 alin. (2) din Codul fiscal [2];
- lipsurile de stocuri de materiale şi mărfuri în limitele normelor perisabilității naturale se recunosc ca deduceri, întrucît acestea se califică ca cheltuieli ordinare şi necesare suportate de întreprindere în scopul desfăşurării activității de întreprinzător. Conform art. 20 din Codul fiscal pentru deducerea unor atare lipsuri şi pierderi, normele perisabilității naturale trebuie să fie aprobate anual de conducătorii întreprinderilor [2]. În afară de aceasta, potrivit paragrafului 113 din Regulamentul privind inventarierea, normele menționate pot fi aplicate doar în cazul constatării lipsurilor efective [61];
- TVA trecută anterior în cont privind lipsurile de valori materiale în limitele normelor perisabilității naturale nu trebuie să fie restabilită la decontările cu bugetul;
- lipsurile de bunuri peste normele perisabilității naturale stabilite, precum şi pierderile aferente deteriorării lor nerecunoscute de persoanele vinovate şi neadjudecate de instanța

judecătorească sau la care nu au fost stabilite persoanele vinovate nu se recunosc ca deduceri. Suma TVA privind astfel de lipsuri şi pierderi trecută anterior în cont se restabileşte la decontările cu bugetul şi se decontează la cheltuielile perioadei de gestiune curente. La calcularea venitului impozabil această sumă a TVA nu se permite spre deducere;

- lipsurile de bunuri peste normele perisabilității naturale stabilite, precum şi pierderile legate de deteriorarea acestora, la care au fost identificate persoanele vinovate, trebuie să fie recuperate de aceste persoane. Astfel de lipsuri se recunosc ca deduceri cu condiția că acestea au fost reflectate ca cheltuieli, iar sumele de recuperare a prejudiciului material – ca venituri, în acelaşi an de gestiune. Dacă lipsurile şi pierderile din deteriorarea bunurilor au fost reflectate în contabilitate ca cheltuieli într-un an, iar sumele de recuperare a prejudiciului material – ca venituri în alt an (aceasta se întîmplă, de exemplu, în cazul în care gestionarul nu-şi recunoaşte vina şi litigiul privind recuperarea prejudiciului material se soluționează prin instanța judecătorească), la calcularea venitului impozabil pe anul corespunzător sumele unor astfel de cheltuieli şi venituri se supun ajustării;
- TVA de la valoarea bunurilor constatate lipsă (deteriorate) urmează a fi restabilită la decontările cu bugetul, întrucît, conform art. 102 alin. (4) din Codul fiscal, suma TVA achitată sau care urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate care nu sînt folosite pentru desfăşurarea activității de întreprinzător, precum şi pe valorile materiale procurate care în procesul activității de întreprinzător au fost sustrase sau au constituit pierderi supranormative conform legislației, nu se trece în cont şi se raportează la cheltuielile perioadei [2].

Cheltuielile din amenzi, penalități, despăgubiri şi alte sancțiuni pecuniare apar în cazurile nerespectării de către întreprindere a prevederilor legislației în vigoare şi a condițiilor stipulate în contractele comerciale. În literatura de specialitate străină [71, 79, 124] sînt recomandate trei variante de contabilizare a cheltuielilor specificate:

1) ca majorare a pierderilor nete ale perioadei de gestiune curente;
2) ca corectare a rezultatelor anilor precedenți;
3) ca majorare a cheltuielilor perioadei de gestiune curente.

Sîntem de părere că sumele sancțiunilor pecuniare calculate trebuie înregistrate ca cheltuieli ale perioadei de gestiune curente, indiferent de tipul sancțiunilor şi perioada (anul) la care acestea se referă. Considerăm că aceste sancțiuni urmează a fi înregistrate în contabilitate doar în cazul în care întreprinderea le recunoaşte sau cînd există decizia organului de control şi/sau a instanței judecătoreşti. Actualmente, pentru evidența cheltuielilor privind sancțiunile aplicate este destinat contul 714, ceea ce, în opinia noastră, nu este corect, deoarece prin esența lor economică cheltuielile sus-menționate nu se referă la activitatea operațională a întreprinderii. În acest context, propunem

contabilizarea cheltuielilor aferente sancțiunilor pecuniare într-un subcont separat 7225 „Cheltuieli privind amenzile, penalitățile şi despăgubirile", deschis la contul 722. Calcularea sumelor sancțiunilor pecuniare trebuie reflectată prin formula contabilă: debit contul 722, credit unul din conturile: 531, 533, 534, 539.

În cazul în care sancțiunile aplicate au fost anulate (decontate) în conformitate cu legislația în vigoare, precum şi prin deciziile instanțelor judecătoreşti şi ale altor organe abilitate urmează a fi întocmită formula contabilă: debit unul din conturile: 531, 533, 534, 539, credit contul 622.

De remarcat faptul, că cheltuielile privind sancțiunile pecuniare pot fi recuperate de către întreprindere benevol sau prin instanța judecătorească. În ultimul caz apar suplimentar cheltuieli de judecată care, în opinia noastră, trebuie să fie contabilizate ca cheltuieli financiare ale întreprinderii. Totodată, unii specialişti autohtoni, de exemplu, Rabei S., propun înregistrarea cheltuielilor de judecată (inclusiv taxa de stat, serviciile avocaților etc.) în componența cheltuielilor anticipate, cu decontarea ulterioară la alte creanțe [249, p. 33–34]. După părerea noastră, această propunere nu este argumentată şi contravine principiului prudenței, deoarece, în cazul aplicării ei, cheltuielile de judecată se contabilizează, pînă la luarea deciziei de către instanța judecătorească în componența activelor, ceea ce conduce la supraevaluarea nejustificată a acestora.

În conformitate cu art. 30 din Codul fiscal, penalitățile şi amenzile privind impozitele, taxele şi alte plăți obligatorii la buget nu se recunosc ca deduceri la calcularea venitului impozabil. Totodată, potrivit art. 18 din Codul fiscal, venitul obținut ca urmare a anulării majorărilor de întîrziere şi a sancțiunilor fiscale nu se consideră ca sursă de venit neimpozabilă [2]. Cheltuielile privind amenzile, penalitățile şi alte sancțiuni, calculate pentru nerespectarea clauzelor stipulate în contractele economice trebuie recunoscute ca deduceri în scopuri fiscale în baze generale. Această afirmație se argumentează prin faptul că cheltuielile sus-menționate sînt generate de activitatea de întreprinzător a întreprinderii.

Cheltuielile privind diferențele de curs valutar şi de sumă nefavorabile apar în cazurile efectuării tranzacțiilor exprimate în valută străină şi/sau în unități convenționale. În conformitate cu paragraful 14 din SNC 21, diferențele nefavorabile de curs valutar aferente tranzacțiilor curente urmează a fi înregistrate ca cheltuieli din activitatea financiară [42]. În acest scop, la contul 722 este prevăzut un subcont separat 7223 „Cheltuieli privind diferențele de curs şi de sumă". Însă, Planul de conturi actual nu cuprinde toate formulele contabile aferente tranzacțiilor nominalizate. După părerea noastră, diferențele de curs valutar nefavorabile urmează a fi înregistrate ca o majorare a cheltuielilor financiare şi diminuare a creanțelor sau majorare a datoriilor prin formulele contabile prezentate în *anexa 21*.

Actualmente, modul de contabilizare şi de impozitare a cheltuielilor din diferenţele de sumă nefavorabile nu sînt reglementate sub aspect normativ. Considerăm că aceste diferenţe urmează a fi înregistrate în acelaşi mod ca şi diferenţele de curs valutar nefavorabile, adică în componenţa cheltuielilor activităţii financiare ale întreprinderii. În acest scop, propunem deschiderea la subcontul 7223 „Cheltuieli privind diferenţele de curs şi de sumă" a unui cont de gradul III „Cheltuieli privind diferenţele nefavorabile de sumă". Totodată, este necesar de luat în considerare faptul că, spre deosebire de diferenţele de curs valutar, în cazul diferenţelor de sumă trebuie să se efectueze corectările corespunzătoare ale sumelor TVA. La reflectarea diferenţelor de sumă nefavorabile propunem întocmirea formulelor contabile care sînt prezentate în tabelul 3.7.

Tabelul 3.7

Formule contabile pentru evidenţa cheltuielilor aferente diferenţelor nefavorabile de sumă*

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunii	Corespondenţa conturilor	
		debit	**credit**
1.	Reflectarea diferenţelor de sumă nefavorabile aferente creanţelor privind:		
	împrumuturile acordate pe termen lung	722	131, 132
	creanţele pe termen lung	722	134
	avansurile pe termen lung şi scurt acordate	722	136, 224
	facturile comerciale	722	221, 223
	decontările cu personalul	722	227
	veniturile calculate (redevenţele, ratele de leasing, plăţile de arendă etc.)	722	228
	decontările cu alţi creditori	722	229
	împrumuturile acordate pe termen scurt	722	231, 232
2.	Reflectarea diferenţelor de sumă nefavorabile aferente datoriilor privind:		
	împrumuturile pe termen lung primite	722	413
	datoriile de arendă (leasing) pe termen lung	722	421
	finanţările şi încasările cu destinaţie specială pe termen lung	722	423
	avansurile pe termen lung şi scurt primite	722	424, 523
	împrumuturile pe termen scurt primite	722	513
	cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	722	514
	datoriile pe termen scurt aferente facturilor comerciale	722	521, 522
	datoriile faţă de fondatori (participanţi)	722	537
	alte datorii pe termen scurt	722	539
3.	Stornarea TVA aferentă diferenţelor de sumă nefavorabile privind creanţele	221, 223, 228, 229	534
4.	Reflectarea TVA de la diferenţele de sumă nefavorabile privind datoriile	521, 522, 539	534

****Sursa:** *Elaborat de autor*

După părerea noastră, diferenţele de curs valutar şi de sumă nefavorabile trebuie recunoscute integral ca deduceri în scopuri fiscale, deoarece, după esenţa lor economică, acestea reprezintă cheltuieli legate de desfăşurarea activităţii de întreprinzător a întreprinderii.

Cheltuielile extraordinare apar ca rezultat al evenimentelor sau operațiunilor rare şi netipice, nelegate de activitatea economico-financiară (ordinară) a întreprinderii, cum ar fi: calamitățile naturale, perturbările politice, modificările legislației, exproprierea activelor etc. Actualmente, componența acestor cheltuieli nu este reglementată sub aspect normativ. În opinia noastră, cheltuielile extraordinare trebuie să includă următoarele elemente principale: valoarea de bilanț a bunurilor ieşite (distruse, casate, expropriate etc.) ca rezultat al accidentelor, incendiilor, calamităților naturale şi altor evenimente extraordinare; pierderile din modificarea legislației în vigoare; valoarea prejudiciilor (defectelor) din deteriorarea bunurilor în urma evenimentelor extraordinare; cheltuielile legate de prevenirea şi/sau lichidarea consecințelor evenimentelor extraordinare; pierderile din stoparea activității de bază a întreprinderii în urma evenimentelor excepționale; TVA trecută anterior în cont aferentă valorii de bilanț a bunurilor nimicite în urma evenimentelor extraordinare etc.

Recunoaşterea cheltuielilor extraordinare trebuie efectuată în baza conceptului contabilității de angajamente, adică în perioada în care evenimentele extraordinare au avut loc. Cheltuielile nominalizate urmează a fi evaluate la suma pierderilor efective rezultate din evenimentele extraordinare şi confirmate documentar prin actele comisiilor de lichidare a consecințelor calamităților naturale, serviciului antiincendiar de stat, organelor de poliție şi/sau judecătoreşti, calculele companiilor de asigurări, procesele-verbale de casare a mijloacelor fixe, actele experților (evaluatorilor) independenți şi alte documente ce confirmă evenimentul extraordinar.

Cheltuielile extraordinare se înregistrează în conturile contabile în baza informațiilor din documentele primare justificative. În acest scop, Planul de conturi actual prevede contul 723 „Pierderi excepționale" la care sînt prevăzute următoarele subconturi: 7231 «Pierderi din calamități naturale»; 7232 «Pierderi din perturbări politice» şi 7233 «Pierderi din modificarea legislației țării».

De menționat că, în Planul de conturi în vigoare sînt prezentate doar formulele contabile principale aferente cheltuielilor extraordinare care nu asigură obținerea informațiilor necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare şi luarea deciziilor manageriale, precum şi completarea declarațiilor fiscale. De aceea, pentru evidența acestor cheltuieli considerăm necesară introducerea unei grupe de conturi sintetice separate 73 „Cheltuieli extraordinare", care trebuie să cuprindă două conturi sintetice – 731 „Cheltuieli privind calamitățile" şi 732 „Cheltuieli privind alte evenimente extraordinare". Necesitatea introducerii conturilor nominalizate este condiționată de particularitățile acumulării informațiilor privind cheltuielile extraordinare în scopuri contabile şi fiscale. În cazul apariției, corectării şi decontării cheltuielilor extraordinare propunem întocmirea formulelor contabile prezentate în *anexa 22*.

Cheltuielile privind impozitul pe profit includ suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe profit luate în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune. Componența, criteriile de recunoaştere şi modul de evaluare a acestor cheltuieli sînt reglementate de SNC 12 „Contabilitatea impozitului pe venit" [36], prevederile căruia nu corespund în deplină măsură cerințelor şi normelor acceptate în practica mondială.

În opinia noastră, perfecționarea contabilității impozitului pe profit a întreprinderilor din Republica Moldova trebuie să fie efectuată pe două direcții principale:

1) delimitarea domeniului de aplicare a SNC 12;
2) stabilirea modului de calculare şi contabilizare a impozitelor amînate.

În condițiile actuale prevederile SNC 12 sînt obligatorii pentru toate întreprinderile, inclusiv pentru cele din sectorul micului business, ceea ce nu este rezonabil din următoarele considerente:

1) obținerea informațiilor referitoare la cheltuieli privind impozitul pe profit implică un volum considerabil de lucru contabil şi nu este rentabilă din punct de vedere economic pentru majoritatea întreprinderilor micului business, deoarece se încalcă echilibrul dintre beneficiu şi cost. Acest echilibru reprezintă o limită a informației relevante şi credibile, stabilită în paragraful 40 din Bazele conceptuale*,* şi prevede că avantajele (beneficiile) obținute de pe urma informației trebuie să depăşească costul acesteia [25];
2) întreprinderile micului business care țin contabilitatea conform SNC 62 "Contabilitatea în partidă simplă" pot recunoaşte şi evalua veniturile şi cheltuielile în baza regulilor fiscale. În acest caz, nu apare necesitatea calculării cheltuielilor privind impozitul pe profit, deoarece mărimea acestora coincide cu suma impozitului determinată în baza legislației fiscale.

În baza cele expuse mai sus, considerăm că, pentru întreprinderile micului business, contabilizarea cheltuielilor privind impozitul pe profit nu trebuie să fie obligatorie. Cheltuielile nominalizate pot fi înregistrate în mod facultativ, conform prevederilor politicii de contabilitate a întreprinderii.

Impozitele amînate reprezintă sumele impozitului pe profit, plătibile sau recuperabile în perioadele viitoare privind diferențele temporare; pierderile fiscale reportate sau neutilizate; creditele fiscale reportate sau neutilizate. În SNC 12 nu este prevăzut modul de contabilizare a impozitelor nominalizate. Totodată, conform IAS 12 „Impozitul pe profit"*,* aceste impozite trebuie să fie contabilizate în baza metodei datoriei bilanțiere, care se concentrează asupra diferențelor temporare şi condiționează apariția datoriilor şi creanțelor amînate privind impozitul pe profit [198, p. 833–834].

Diferențele temporare constituie diferențele dintre baza fiscală a unui element şi valoarea sa contabilă şi pot fi delimitate în următoarele forme:

- diferențe temporare impozabile, care vor genera sume impozabile în perioadele viitoare, sau
- diferențe temporare deductibile, care vor genera sume deductibile din venitul impozabil, plătibil în perioadele viitoare.

Problemele fundamentale ale contabilității datoriilor amînate privind impozitul pe profit constau în recunoaşterea şi evaluarea lor, adică în stabilirea perioadei de gestiune şi a sumei acestora care urmează a fi reflectate în Bilanțul contabil. În conformitate cu IAS 12, recunoaşterea datoriilor amînate se admite pentru toate diferențele temporare impozabile, cu excepția cazurilor în care acestea rezultă din:

- fondul comercial, a cărui amortizare nu este deductibilă în scopuri fiscale; sau
- recunoaşterea inițială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacție care:
  - nu constituie o fuziune de întreprinderi, şi
  - în momentul realizării tranzacției nu afectează nici rezultatul contabil şi nici cel fiscal.

La evaluarea datoriilor amînate privind impozitul pe profit este necesară respectarea următoarelor reguli:

- datoriile sînt evaluate ca sume ce urmează a fi plătite (recuperate), utilizîndu-se ratele de impozitare şi respectîndu-se prevederile legislației fiscale în vigoare la data de raportare;
- soldurile impozitului amînat trebuie să reflecte consecințele fiscale ale modului de recuperare a activului sau de stingere a datoriei;
- consecințele politicii de dividende asupra impozitului pe profit sînt recunoscute concomitent cu recunoaşterea unei datorii de plată a dividendelor;
- actualizarea impozitelor amînate este interzisă.

Considerăm că criteriile de recunoaştere şi modul de evaluare a datoriilor amînate privind impozitul pe profit, stabilite de IAS 12, trebuie să fie incluse în SNC 12 şi aplicate în practica contabilă a întreprinderilor din Republica Moldova.

Cheltuielile efective privind impozitul pe profit se determină la finele anului de gestiune, ținînd cont de diferențele permanente şi temporare care apar între venitul contabil şi cel impozabil. În practica internațională şi în literatura de specialitate străină sînt recomandate mai multe modalități de evaluare şi de prezentare a impozitului pe profit. Astfel, colectivul de autori din România, sub coordonarea profesorului universitar Ristea M. [117, p. 236–237], propune următoarele forme de prezentare a cheltuielilor privind impozitul pe profit: a repartiza cheltuielile cu impozitul pe profit pentru fiecare activitate desfăşurată de întreprindere (de bază, alte activități, extraordinară); a repartiza cheltuielile cu impozitul pe profit pentru totalul rubricilor privind activitatea ordinară şi activitatea financiară şi pentru rubrica „Evenimente extraordinare”; a atribui o singură cifră totalului rubricilor

pentru activitățile de exploatare şi cea financiară şi a repartiza impozitul între fiecare post din rubrica „Evenimente extraordinare", acestea fiind prezentate după scăderea impozitului pe profit; a atribui o singură cifră totalului celor trei rubrici. După părerea autorilor sus-menționați, cea mai pertinentă este metodă a doua. Totuşi, pentru ca informația să fie mai utilă, ar trebui ca întreprinderea să precizeze în notele explicative incidența fiscală a fiecărui post care este inclus în rubrica „Evenimente extraordinare". Aceste forme de prezentare a impozitului pe profit rezultă din clasificarea cheltuielilor şi din structura rapoartelor financiare aplicate la întreprinderile din România. În condițiile Republicii Moldova considerăm că este rezonabil să se calculeze separat cheltuielile privind impozitul pe profit din rezultatul activității ordinare şi din evenimentele extraordinare ale întreprinderii.

Conform Planului de conturi în vigoare pentru evidența cheltuielilor privind impozitul pe profit este destinat contul 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit". După cum rezultă din denumire, în contul nominalizat se reflectă, de asemenea, şi economiile (veniturile) privind impozitul pe profit, ceea ce, după părerea noastră, nu este corect, deoarece se încalcă principiul necompensării veniturilor şi cheltuielilor. În acest context, considerăm necesar a delimita cheltuielile privind impozitul pe profit de veniturile aferente acestui impozit prin introducerea unei grupe distincte de conturi 74 „Cheltuieli privind impozitul pe profit" care trebuie să cuprindă două conturi sintetice – 741 „Cheltuieli privind impozitul pe profit curent" şi 742 „Cheltuieli privind impozitul pe profit amînat". Această divizare va asigura obținerea informațiilor necesare pentru determinarea corectă a datoriilor curente şi amînate privind impozitul pe profit.

În debitul conturilor 741 şi 742 se recomandă să fie reflectate: sumele impozitului pe profit plătit în rate pe parcursul anului de gestiune; datoriile curente şi amînate privind impozitul pe profit la finele anului de gestiune; anularea (decontarea) activelor amînate privind impozitul pe profit la finele anului de gestiune; stornarea la finele anului de gestiune a sumelor impozitului pe profit achitat în rate. Înregistrările în creditul conturilor 741 şi 742 trebuie efectuate doar la finele anului de gestiune în următoarele cazuri: anularea (decontarea) datoriilor amînate privind impozitul pe profit; decontarea cheltuielilor acumulate privind impozitul pe profit la rezultatul financiar total.

Informațiile referitoare la alte cheltuieli trebuie reflectate în rapoartele financiare în baza aceloraşi principii şi criterii care sînt stabilite pentru toate elementele de cheltuieli. Totodată, considerăm că cheltuielile privind impozitul pe profit şi rezultatul din evenimentele extraordinare urmează a fi prezentate distinct în Raportul de profit şi pierdere.

Generalizînd modul de contabilizare a altor cheltuieli, putem concluziona că acesta nu corespunde în deplină măsură cerințelor internaționale. În acest context, propunerile autorului vor contribui la perfecționarea contabilității cheltuielilor specificate şi vor asigura un grad înalt de relevanță şi credibilitate a informațiilor contabile.

CAPITOLUL 4. PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII VENITURILOR ŞI CHELTUIELILOR ÎNTREPRINDERILOR DIN DIFERITE SECTOARE ŞI RAMURI ALE ECONOMIEI NAȚIONALE

4.1. Particularități şi direcții de perfecționare ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business

Sectorul micului business ocupă un loc important în economia națională a Republicii Moldova. După aprecierile unor specialişti, în acest sector funcționează circa 93% din numărul total de întreprinderi înregistrate, în care sînt încadrați 29% din numărul total de angajați, iar cifra de afaceri a întreprinderilor mici constituie 47% față de totalul pe republică [257, p. 26].

Actualmente, în sectorul micului business din Republica Moldova, funcționează diferite tipuri de întreprinderi care în funcție de sistemul contabil aplicat pot fi clasificate în grupele prezentate în tabelul 4.1

Tabelul 4.1

Clasificarea întreprinderilor micului business în funcție de sistemul contabil aplicat*

Nr. crt.	Tipul întreprinderii	Criterii de raportare
1.	Întreprinderi care aplică sistemul contabil în partidă simplă	Întreprinderile care nu depăşesc limitele a două din următoarele trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă: • totalul veniturilor din vînzări – 3 milioane lei; • valoarea totală a activelor pe termen lung – 1 milion lei; • numărul mediul scriptic anual al personalului – 9 persoane
2.	Întreprinderi care aplică sistemul contabil simplificat în partidă dublă	Întreprinderile care nu depăşesc limitele a două din următoarele trei criterii pentru perioada de gestiune precedentă: • totalul veniturilor din vînzări – 15 milioane lei; • totalul bilanțului contabil – 6 milioane lei; • numărul mediu scriptic anual al angajaților – 49 persoane
3.	Întreprinderi care aplică sistemul contabil complet în partidă dublă	Întreprinderile care: • nu se încadrează în limitele stabilite pentru sistemele contabile în partidă simplă şi simplificat; • nu se consideră agenți ai micului business în conformitate cu legislația în vigoare, indifferent de mărimea indicatorilor economico-financiari: instituțiile publice; întreprinderile care dețin o poziție dominantă pe piață; întreprinderile în al căror capital social cota proprietarului (asociatului, participantului, acționarului) persoană juridică, care nu este subiect al sectorului întreprinderilor mici şi mijlocii, depăşeşte 35 %; companiile fiduciare şi companiile de asigurări; întreprinderile importatoare de mărfuri supuse accizului; organizațiile de microfinanțare; casele de schimb valutar şi lombardurile; întreprinderile din domeniul jocurilor de noroc

* ***Sursa:*** *Elaborat de autor în baza Legii contabilității[4]*

Dezvoltarea întreprinderilor micului business depinde în mare măsură de organizarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor care este cel mai important, iar pentru anumite categorii de întreprinderi – unicul sector de evidenţă. Actualmente, în literatura de specialitate autohtonă lipsesc investigațiile complexe referitoare la contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor specificate.

Unele aspecte ale contabilității întreprinderilor micului business sînt abordate în lucrările savanților străini: Borodina V. [81], Karpov V., Karpova A. [140], Kozlova E., Babcenko T., Galanina E. [147], Levadnaia T. [151], Kostiuk D.[150], Needles B., Anderson H., Caldwell J. [160], Fedoseev N. [234], Ialomițanu Gh. [237] etc. În sursele bibliografice nominalizate, sînt expuse doar aspectele generale ale contabilității şi nu se specifică particularitățile contabilității veniturilor şi cheltuielilor la întreprinderile micului business. Mai mult decît atît, aspectele contabile sînt abordate în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile din țările respective şi nu pot fi aplicate în mod direct la întreprinderile autohtone.

Totodată, cercetările efectuate demonstrează că nivelul actual de ținere a contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business nu corespunde în deplină măsură cerințelor internaționale. În opinia noastră, perfecționarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor sus-menționate trebuie să fie efectuată pe trei direcții principale:

1) diversificarea metodelor de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor pentru anumite categorii de întreprinderi;
2) simplificarea registrelor de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor şi a modului de reflectare a acestora în conturile contabile;
3) armonizarea regulilor contabile şi fiscale de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor.

Conform actelor normative în vigoare, recunoaşterea şi evaluarea contabilă a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business se efectuează în baza conceptului contabilității de angajamente în acelaşi mod, ca şi la întreprinderile care nu se raportează la micul business. Aplicarea acestui concept creează multiple probleme pentru întreprinderile mici, în special pentru întreprinzătorii individuali şi gospodăriile țărăneşti în care proprietarii sînt, concomitent, şi angajați ai acestora. După părerea noastră, este necesar să se permită unor categorii de întreprinderi mici să recunoască şi să evalueze veniturile şi cheltuielile în baza contabilității de casă, adică în momentul în care au fost efectiv încasate (plătite) mijloacele băneşti sau echivalentele acestora. Această recomandare a fost inclusă în Legea contabilității, care va intra în vigoare la 1 ianuarie 2008. De remarcat că în art. 44 alin. (2) din Codul fiscal [2] este stabilită metoda de casă, conform căreia:

- venitul este raportat la anul fiscal în care acesta este obținut în numerar (sau în echivalentul lui) sau sub formă de proprietate materială;

- deducerea se permite în anul fiscal pe parcursul căruia au fost suportate cheltuielile, cu excepția cazurilor cînd acestea trebuie raportate la un alt an fiscal, în scopul reflectării corecte a venitului.

După părerea noastră, în cazul aplicării contabilității de casă este necesar să se acorde atenție următoarelor aspecte principale:

1) veniturile trebuie recunoscute la data încasării mijloacelor băneşti sau primirii bunurilor şi/sau a drepturilor patrimoniale. De exemplu, livrarea bunurilor şi/sau prestarea serviciilor care nu au fost achitate de către cumpărători (beneficiari) nu trebuie considerate tranzacții generatoare de venituri. Totodată, avansurile primite de la alte întreprinderi şi persoane urmează a fi incluse în componența veniturilor;
2) cheltuielile trebuie recunoscute după achitarea lor efectivă. Astfel, valoarea de bilanț a materialelor procurate va fi recunoscută ca cheltuieli pe măsura achitării acestora, dar nu în cazul consumului lor efectiv, cum se procedează la aplicarea contabilității de angajamente. În mod similar vor fi recunoscute cheltuielile cu salariile, impozitele etc.;
3) uzura obiectelor de mijloace fixe nu trebuie să fie calculată. Valoarea acestor obiecte se recomandă să fie decontată integral la cheltuieli la data punerii lor în funcțiune, cu condiția că acestea au fost achitate furnizorilor.

Considerăm că în Republica Moldova contabilitatea de casă poate fi utilizată de către întreprinderile micului business care:

- confecționează produse omogene şi prestează servicii simple (de exemplu, atelierele de confecționare şi reparație a încălțămintei şi îmbrăcămintei, chioşcurile, etc.);
- aplică sistemul contabil în partidă simplă;
- au dreptul de a utiliza metoda de casă în scopuri fiscale, conform Codului fiscal.

La întreprinderile sus-menționate perioadele de procurare (fabricare/vînzare) a bunurilor şi serviciilor, de regulă, coincid cu perioadele de încasare (plată) a mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare. Aplicarea contabilității de casă, în opinia noastră, este necesară şi justificată din următoarele considerente.

În primul rînd, întreprinderile micului business, de regulă, au un termen de activitate de scurtă durată. În practica internațională acest termen constituie 3–5 ani, după care majoritatea întreprinderilor îşi modifică forma de organizare juridică sau îşi încetează activitatea [241, p. 686]. Prin urmare, la aceste întreprinderi nu poate fi aplicat întotdeauna conceptul continuității activității. În special, acest aspect trebuie luat în considerare la recunoaşterea şi evaluarea veniturilor şi cheltuielilor aferente contractelor de leasing financiar (arendă finanțată),

amortizării activelor nemateriale şi uzurii mijloacelor fixe, provizioanelor constituite etc. În cazurile suspendării activității întreprinderilor sus-menționate şi aplicării contabilității de angajamente, apar probleme referitoare la decontarea valorii neamortizate a activelor sus-menționate, precum şi a veniturilor şi cheltuielilor anticipate.

În al doilea rînd, informațiile privind activitatea întreprinderilor micului business sînt destinate unui cerc restrîns de utilizatori (de regulă, proprietarilor) şi nu necesită prezentări detaliate, după cum este prevăzut pentru întreprinderile mari.

În al treilea rînd, contabilitatea de casă se aplică la întreprinderile micului business din alte țări (Australia, SUA, Federația Rusă, Ucraina), şi şi-a demonstrat eficiența.

Recunoaşterea şi evaluarea veniturilor şi cheltuielilor în baza contabilității de casă vor diminua considerabil volumul de lucru contabil şi vor facilita calcularea indicatorilor din rapoartele statistice şi declarațiile fiscale, ceea ce este foarte important pentru întreprinderile cu un volum mic de activitate, în care contabilitatea este ținută nemijlocit de către conducătorii acestora.

La etapa actuală întreprinderile micului business utilizează diverse formulare de registre a căror structură este condiționată de sistemul contabil aplicat: în partidă simplă, simplificat şi complet. Sistemul contabil se recomandă să fie ales de către fiecare întreprindere de sine stătător pornind de la necesitățile informaționale şi indicatorii stabiliți de legislația în vigoare. În acest caz, trebuie luat în considerare faptul că indicatorii menționați se vor stabili în baza datelor din rapoartele financiare anuale pe ultimii doi ani succesivi – pentru întreprinderile în funcțiune sau din planul de afaceri – pentru întreprinderile nou-create.

Sistemul contabil în partidă simplă este reglementat de SNC 62 „Contabilitatea în partidă simplă" [47] care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2003. În conformitate cu art. 3 din Legea contabilității esența acestui sistem constă în reflectarea unilaterală a operațiunii economice conform metodei „intrare-ieşire" [4]. În cazul aplicării sistemului contabil în partidă simplă, întreprinderea trebuie să întocmească documente primare, registre de evidență a veniturilor şi cheltuielilor, rapoarte statistice şi declarații fiscale (privind impozitul pe venit, TVA etc.). Totodată, utilizarea conturilor contabile şi întocmirea rapoartelor financiare nu este obligatorie.

În cadrul sistemului contabil în partidă simplă veniturile şi cheltuielile se contabilizează în *Registrul încasărilor (veniturilor) şi plăților (consumurilor şi cheltuielilor)*, care conține 16 indicatori, se ține pe fiecare lună sau pe anul de gestiune în întregime şi se completează în baza documentelor primare justificative, fără aplicarea conturilor contabile. În afară de registrul menționat, întreprinderea trebuie, conform SNC 62, să întocmească suplimentar borderourile de evidență a producției proprii, decontărilor cu debitorii şi creditorii, mijloacelor fixe şi a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată.

Sistemul contabil în partidă simplă este prezentat schematic în figura 4.1.

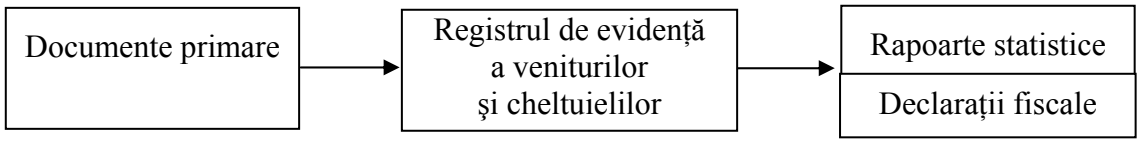

Figura 4.1. Sistemul contabil în partidă simplă*

***Sursa:** *Elaborat de autor*

În opinia noastră, registrele prevăzute în SNC 62 au o structură complicată, iar întocmirea acestora este laborioasă sub aspect contabil şi nu este rentabilă sub aspect economic pentru majoritatea întreprinderilor micului business, deoarece se încalcă echilibrul dintre beneficiu şi cost. Acest echilibru reprezintă o limită a informației relevante şi credibile, stabilită în paragraful 40 din Bazele conceptuale, şi prevede ca avantajele obținute din informații trebuie să depăşească costul acestora [25]. Totodată, registrele nominalizate nu asigură veridicitatea şi plenitudinea informațiilor contabile necesare pentru întocmirea rapoartelor statistice şi a declarațiilor fiscale ale întreprinderii corespunzătoare. Ca urmare, registrele menționate nu se aplică în practică. În special, aceasta se referă la gospodăriile țărăneşti şi întreprinzătorii individuali nou-creați care anterior au activat în baza patentelor de întreprinzător. Această situație influențează în mod negativ încasările impozitelor şi taxelor la bugetele public şi locale şi nu asigură obținerea informațiilor necesare pentru calcularea indicatorilor macroeconomici.

Pentru simplificarea modului de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business propunem un nou registru de evidență, structura şi modul de întocmire a căruia sînt ilustrate în baza următorului exemplu.

Exemplul 4.1. *Întreprinderea individuală „Voicu" Î.I. ține contabilitatea în partidă simplă conform metodei de casă. Activitatea de bază a acestei întreprinderi o constituie confecționarea şi reparația îmbrăcămintei. În luna decembrie 2006 la întreprinderea „Voicu" Î.I. au fost efectuate următoarele tranzacții care sînt reflectate în registrul prezentat în tabelul 4.2.*

Spre deosebire de formularul existent, registrul elaborat de către autorul tezei are o structură mai simplă şi conține indicatori care caracterizează rezultatele activității întreprinderii pe perioada de gestiune respectivă. Aceste rezultate se reflectă în col. 4 din registru – în cazul în care întreprinderea obține profit sau în col. 5 – în cazul în care întreprinderea suportă pierderi.

Formularul propus al registrului poate fi utilizat atît la recunoaşterea elementelor de venituri şi cheltuieli conform contabilității de angajamente, cît şi la înregistrarea acestora în baza contabilității de casă.

Tabelul 4.2

Registrul
de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor pe anul 2006 la întreprinderea „Voicu" Î.I.*

Nr. crt.	Data şi numărul documentului primar	Conţinutul operaţiunii	Venituri, lei	Cheltuieli, lei
1	2	3	4	5
1.	01.12.	Total (rulaje)	58 600	46 700
2.	03.12., bonul de încasare nr. 27	Reparaţia îmbrăcămintei	300	
3.	05.12., dispoziţia de plată nr. 15, factura fiscală	Achiziţionarea materialelor		1 860
4.	05.12., ordinul de plată nr. 16	Achitarea impozitului pe venit		180
5.	06.12., dispoziţiile de plată nr. 38–44	Plata salariilor		4 280
6.	14.12., dispoziţia de încasare nr. 28	Confecţionarea îmbrăcămintei	1 500	
7.	31.12., nota de contabilitate nr. 21, ordinul de plată nr. 17	Achitarea plăţii de arendă		600
	Total (rulaje) la sfîrşitul anului		60 400	53 620
	Rezultatul (profit/pierdere)			6 780

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Registrul de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor se recomandă să fie ţinut pe suport de hîrtie sau în formă electronică. În cazul întocmirii registrului în formă electronică la finele fiecărui trimestru informaţia rezultativă trebuie să fie tipărită pe suport de hîrtie. Paginile registrului trebuie să fie, de asemenea, numerotate şi sigilate prin ştampila şi semnătura conducătorului întreprinderii. Operaţiunile urmează a fi reflectate în registru în mod cronologic în baza documentelor justificative. În afară de registrul nominalizat, întreprinderea poate ţine, după caz, evidenţa separată a mijloacelor fixe şi a activelor nemateriale. Adică, pentru fiecare obiect de mijloc fix şi/sau activ nematerial trebuie să fie întocmită fişa de inventar în care urmează a fi indicate: valoarea de intrare a obiectului, termenul de funcţionare utilă a acestuia, norma uzurii (amortizării), modificarea valorii în urma reconstrucţiei, lichidării parţiale şi altă informaţie aferentă obiectului corespunzător. Aceste informaţii sînt necesare pentru calcularea uzurii (amortizării) în scopuri contabile şi fiscale, precum şi în cazul de trecere a întreprinderii de la sistemul contabil în partidă simplă la sistemul simplificat şi/sau complet în partidă dublă.

Sistemul contabil simplificat în partidă dublă este reglementat de SNC 4 „Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business" [29]**,** care a intrat în vigoare la 9 martie 2000. Acest standard nu are un analog în nomenclatorul standardelor internaţionale, a fost elaborat de către autorul tezei şi se aplică pe larg în practica contabilă a întreprinderilor autohtone. În cazul utilizării sistemului contabil simplificat întreprinderea trebuie:

a) să elaboreze şi să aplice un plan de conturi simplificat;
b) să utilizeze formulare de registre contabile, recomandate de SNC 4;
c) să întocmească rapoarte financiare în volumul şi conform formularelor prevăzute de SNC 4.

La aplicarea acestui sistem, trebuie să se țină cont de faptul că întreprinderile pot să adapteze de sine stătător formularele registrelor contabile la specificul activităților lor, precum şi să întocmească registre suplimentare cu condiția asigurării:

- respectării bazei metodologice unice a contabilității care prevede aplicarea conceptului contabilității de angajamente şi a dublei înregistrări;
- intercorelației dintre datele contabilității analitice şi sintetice;
- reflectării tuturor faptelor economice în registrele contabile în baza documentelor primare;
- acumulării şi sistematizării datelor din documentele primare justificative sub aspectul indicatorilor necesari pentru gestiunea şi controlul activității economice a întreprinderii, precum şi pentru întocmirea rapoartelor financiare.

În SNC 4 autorul tezei recomandă două variante de utilizare a sistemului contabil simplificat:

1) în baza *Registrului-jurnal de evidență a operațiunilor economice* (în continuare – *Registru-jurnal*);
2) cu aplicarea *Borderourilor de evidență a operațiunilor economice pe conturi (grupe de conturi) contabile* (în continuare – *Borderouri de evidență*).

Prima variantă se recomandă pentru întreprinderile, activitatea cărora nu necesită stocuri mari de resurse materiale, contabilizarea creanțelor şi datoriilor, iar procesul de fabricare şi de vînzare a produselor se încheie în decursul lunii de gestiune. Conform acestei variante, înregistrarea documentelor contabile primare, reflectarea operațiunilor în conturi şi determinarea rezultatelor financiare se efectuează, de regulă, numai în *Registrul-jurnal*, iar în cazuri necesare – şi în borderourile de retribuire-plată după schema prezentată în figura 4.2.

În cazul aplicării variantei în baza *Registrului-jurnal,* propunem contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor într-un singur cont – 331, care trebuie să fie denumit "Venituri şi cheltuieli". Utilizarea conturilor din clasele 6 *„Venituri"* şi 7 *„Cheltuieli"* ale Planului de conturi, în opinia noastră, nu este rezonabilă. În contul 331 urmează a fi generalizate informațiile privind veniturile, cheltuielile şi rezultatele financiare ale perioadei de gestiune curente şi ale anilor precedenți. În acest scop, recomandăm deschiderea la contul nominalizat a următoarelor subconturi: 3311 "Venituri şi cheltuieli ale perioadei de gestiune curente", 3312 „Utilizarea profitului anului curent" şi 3313 "Profit nerepartizat (pierdere neacoperită) al anilor precedenți".

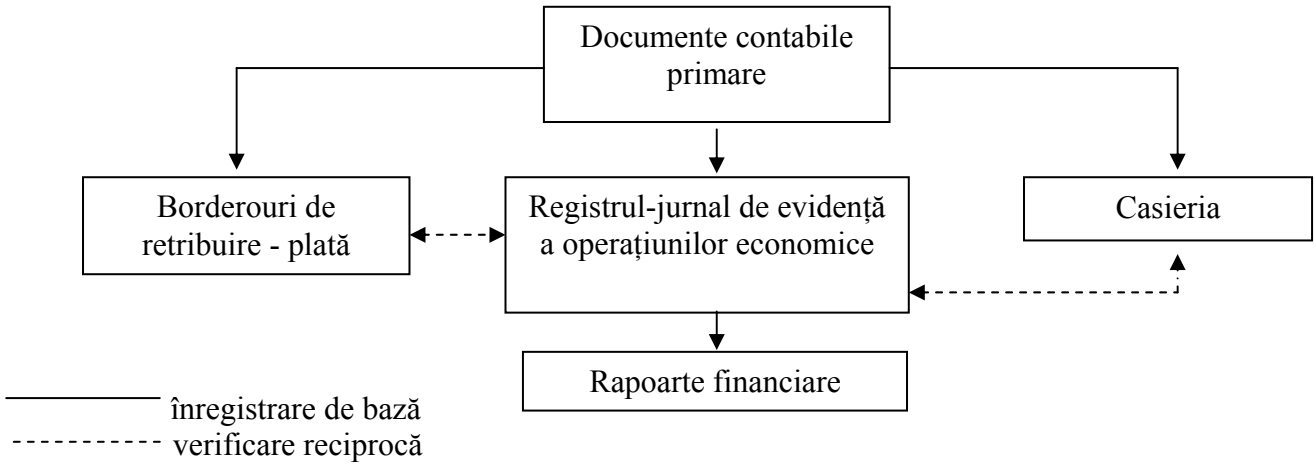

Figura 4.2. Sistemul contabil simplificat în baza Registrului-jurnal de evidență a operațiunilor economice*

Sursa: *Elaborat de autor*

Subconturile contului 331, recomandate pentru ținerea evidenței veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare, urmează a fi aplicate în felul următor.

Subcontul 3311 trebuie utilizat pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor perioadei de gestiune curente cu total cumulativ de la începutul anului. În debitul acestui subcont trebuie să fie înregistrate valoarea de bilanț (costul efectiv) a bunurilor vîndute şi serviciilor prestate, salariile calculate, cheltuielile pentru detaşări etc. în corespondență cu creditul conturilor de evidență a produselor, mărfurilor, creanțelor, mijloacelor băneşti, datoriilor etc., iar în credit – încasările (fără TVA) din vînzări, veniturile sub formă plăților de arendă (leasing, locațiune), dobinzilor, dividendelor etc. în corespondență cu creditul conturilor de creanțe, mijloace băneşti etc. Diferența dintre rulajele debitor şi creditor ale subcontului 3311 reprezintă rezultatul financiar al perioadei de gestiune care, după calcularea impozitului pe venit trebuie decontat în felul următor: profitul în creditul, iar pierderea – în debitul subcontului 3133.

Subcontul 3312 serveşte pentru evidența profitului anului de gestiune utilizat pentru plata dividendelor, constituirea rezervelor, majorarea capitalului statutar şi în alte scopuri stabilite de fondatorii întreprinderii. În debitul acestui subcont se înregistrează sumele profitului utilizat al anului de gestiune în corespondență cu creditul conturilor de evidență a capitalului propriu, rezervelor, decontărilor cu fondatorii etc., iar în credit – decontarea acestor sume la reformarea Bilanțului contabil în corespondență cu debitul subcontului 3313.

Subcontul 3313 se aplică pentru evidența rezultatelor nete (după impozitare) ale anilor precedenți. În creditul acestui subcont se înregistrează profitul nerepartizat şi acoperirea pierderilor anilor precedenți în corespondență cu debitul subconturilor 3311 şi 3312, iar în debit – pierderile

neacoperite şi utilizarea profitului anilor precedenți în corespondență cu debitul conturilor de evidență a capitalului propriu şi decontărilor cu fondatorii, precum şi cu subconturile de evidență a utilizării profitului anului curent şi a rezultatelor financiare ale anilor precedenți.

La finele fiecărui an de gestiune soldul general al contului 331 urmează a fi reflectat în rapoartele financiare simplificate ale întreprinderii micului business. În cazul aplicării contului 331 trebuie de avut în vedere faptul că, în conformitate cu art. 19 din Codul fiscal, utilizarea mărfurilor, producției (serviciilor) în scopuri personale, precum şi în contul retribuirii muncii proprietarilor şi angajaților întreprinderii se consideră drept tranzacție de vînzare cu recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare [2].

Varianta sistemului contabil simplificat cu utilizarea borderourilor de evidență se recomandă pentru aplicare întreprinderilor care în procesul de producție (prestare a serviciilor) suportă cheltuieli materiale şi de muncă considerabile; au stocuri mari de materiale, produse şi mărfuri; efectuează decontări cu debitorii şi creditorii, în special, prin bănci. În cadrul acestei variante propunem următoarele modalități de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor cu aplicarea conturilor:

- prevăzute în Planul de conturi actual: 611 „Venituri din vînzări", 711 „Costul vînzărilor", 713 „Cheltuieli generale şi administrative", 731 „Cheltuieli (economii) privind impozitul pe venit";
- propuse de autorul tezei în cazul clasificării veniturilor şi cheltuielilor după:
  - funcțiile întreprinderii – 611 „Venituri din activități ordinare", 612 „Venituri extraordinare", 613 „Venituri din impozitul pe profit"; 711 „Cheltuieli ale activităților ordinare", 712 „Cheltuieli extraordinare", 713 „Cheltuieli privind impozitul pe profit";
  - natura economică a cheltuielilor – 611 „Venituri din activități ordinare", 612 „Venituri extraordinare", 613 „Venituri din impozitul pe profit";; 711 „Cheltuieli materiale", 712 „Cheltuieli cu personalul", 713 „Cheltuieli privind amortizarea (uzura, epuizarea) activelor pe termen lung", 714 „Cheltuieli extraordinare", 715 „Cheltuieli privind impozitul pe profit".

Considerăm că modalitatea de aplicare a conturilor contabile trebuie stabilită de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcție de necesitățile informaționale, şi reflectată în politica de contabilitate a acesteia.

Varianta sistemului contabil simplificat cu utilizarea borderourilor de evidență este prezentată schematic în figură 4.3.

De menționat că registrele de evidență a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micuuli business asigură, în general, obținerea unei informații veridice şi operative necesare tuturor categoriilor de utilizatori. Totodată, aceste registre sînt aplicabile, preponderent, în cazul ținerii manuale (necomputerizate) a contabilității, implică un volum mare de lucru contabil şi necesită un nivel înalt de calificare a lucrătorilor contabili.

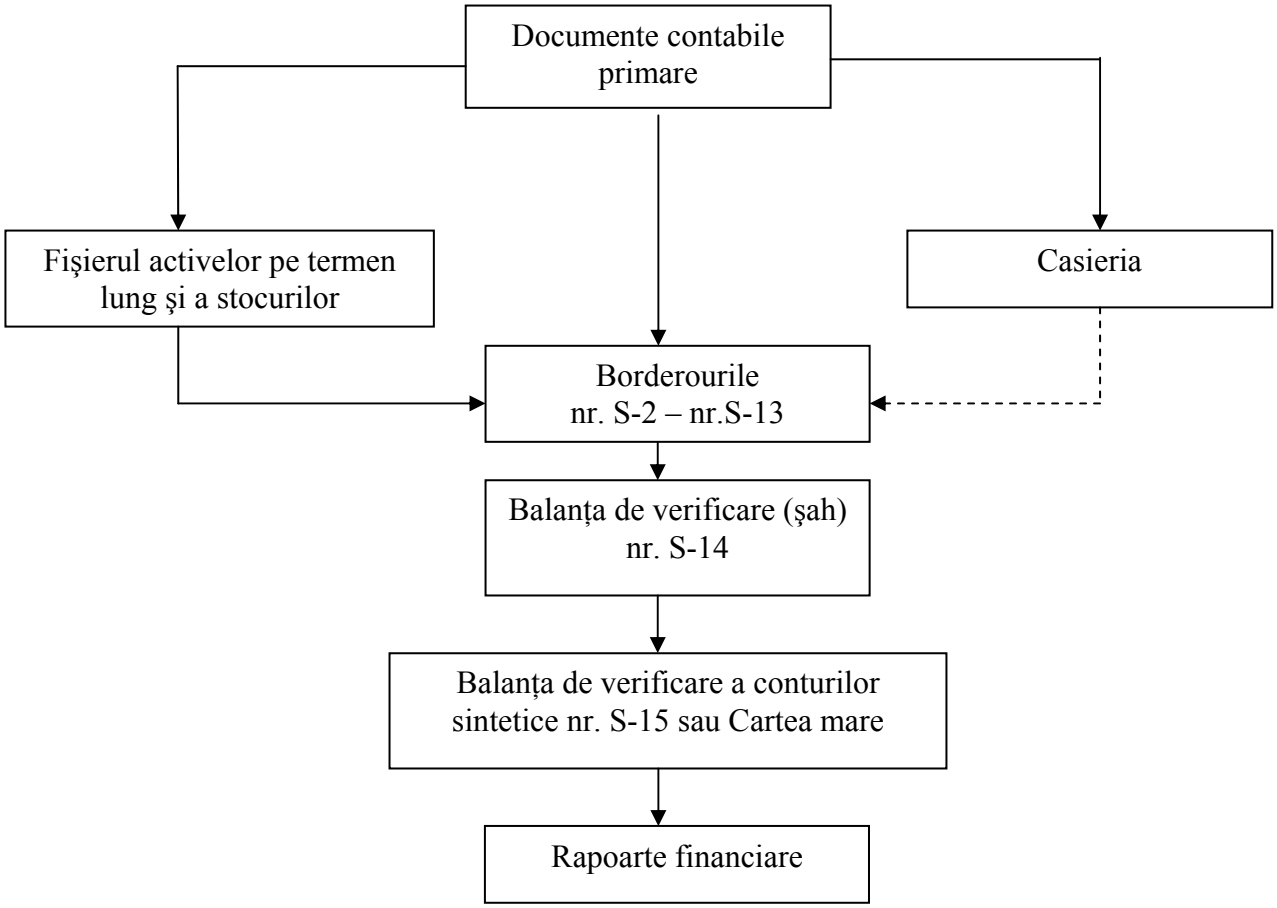
Documente contabile primare
Fişierul activelor pe termen lung şi a stocurilor
Casieria
Borderourile nr. S-2 – nr.S-13
Balanța de verificare (şah) nr. S-14
Balanța de verificare a conturilor sintetice nr. S-15 sau Cartea mare
Rapoarte financiare

Figura 4.3. Sistemul contabil simplificat cu utilizarea Borderourilor de evidență a operațiunilor economice*

****Sursa:** *Elaborat de autor*

După părerea noastră, la contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor trebuie să se ia în considerare metodele moderne de evidență aplicate la întreprinderile micului business din alte țări şi, în primul rînd, metoda ***general lerger*** utilizată în SUA [81, 160]**. A**ceastă metodă corespunde schemei metodologice generale de contabilizare: document primar – registru contabil – registru centralizator – rapoarte financiare şi este aplicabilă atît în cazul prelucrării manuale, cît şi computerizate a informațiilor. La utilizarea acestei metode (indiferent de sistemul contabil aplicat), pentru fiecare cont se deschide un registru în care se îmbină evidența sintetică şi analitică a veniturilor şi cheltuielilor. Formularul registrului contabil de tipul ***general lerger*** completat în baza datelor unui exemplu convențional este prezentat în tabelul 4.3. În opinia noastră, această metodă este simplă şi poate fi recomandată pentru toate tipurile de întreprinderi ale micului business, indiferent de domeniul de activitate şi forma de organizare juridică.

Tabelul 4.3

Registrul de evidenţă la contul 331 „Venituri şi cheltuieli”*

Documentul primar	Data	Conţinutul operaţiunii	Contul corespon-dent	Suma, lei	
				debit	credit
		Rulaje la 01.12.2006 Tranzacţii pe decembrie 2006		785 200	856 400
Factura fiscală	03.12.	Livrarea produselor către cum-părători cu achitarea în numerar	241		48 900
Factura de expediţie a cumpărătorului	07.12.	Returnarea produselor de la cumpărători	221		(5 200)
Nota de contabilitate	26.12.	Decontarea costului produselor vîndute	216	33 700	
Factura fiscală	10.12.	Calcularea plăţii de leasing	228		32 200
Nota de contabilitate	31.12.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe	124	1 680	
Nota de contabilitate	31.12.	Ajustarea veniturilor sub formă de recuperare a prejudiciului material înregistrate eronat	227		2 100
		Rulaje pe luna decembrie		35 380	78 000
		Sold la 31.12.2006			113 820

****Sursa:*** *Elaborat de autor după Borodina V. [81, p. 223]*

Informaţiile contabile reflectate în registrele de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor servesc drept bază pentru calcularea indicatorilor fiscali. Actualul sistem fiscal nu prevede reguli distincte pentru impozitarea întreprinderilor micului business, cu excepţia scutirii integrale de plata impozitului pe venit pe un termen de trei perioade fiscale:

- a întreprinderilor al căror număr mediu anual de salariaţi nu depăşeşte 19 persoane şi suma anuală a veniturilor din vînzări, inclusiv a serviciilor prestate, nu depăşeşte suma de 3 milioane lei, indiferent de forma juridică de organizare şi genul de activitate;
- a gospodăriilor ţărăneşti;
- a cooperativelor de întreprinzător.

De menţionat că întreprinderile sus-menţionate sînt scutite de plată, dar nu şi de calcularea impozitelor corespunzătoare. Această situaţie condiţionează calcule complicate şi un volum considerabil de lucru contabil. În special, aceasta se referă la determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit cu aplicarea diferenţelor temporare şi permanente.

În scopul simplificării contabilităţii şi impozitării veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business considerăm necesară armonizarea regulilor de contabilitate şi fiscalitate. În acest context, propunem două variante de soluţionare a problemelor nominalizate:

1) ținerea contabilității veniturilor şi cheltuielilor în baza regulilor fiscale;
2) introducerea unui sistem simplificat de impozitare a întreprinderilor micului business după modelele prevăzute în alte țări.

În cazul aplicării primei variante întreprinderea trebuie să recunoască şi să evalueze veniturile şi cheltuielile în conformitate cu prevederile legislației fiscale. De exemplu, uzura mijloacelor fixe se propune să fie calculată la finele anului pe categorii de proprietate, iar cheltuielile de detaşare şi reprezentare – în limita normelor prevăzute de actele normative în vigoare. În cadrul acestei variante veniturile neimpozabile şi cheltuielile nedeductibile nu vor fi contabilizate. Varianta recomandată de către autor nu necesită introducerea unor modificări în actele legislative şi normative privind contabilitatea şi fiscalitatea. După părerea noastră, această variantă poate fi recomandată tuturor întreprinderilor micului business, care aplică sistemele contabile în partidă simplă sau simplificat în partidă dublă.

Varianta a doua este mai simplă şi mai performantă şi se aplică în unele țări membre ale UE (de exemplu, în România) şi din CSI (de exemplu, în Federația Rusă). După părerea noastră, în Republica Moldova, impozitul unic poate fi introdus pentru întreprinderile care țin contabilitatea în partidă simplă şi trebuie să înlocuiască următoarele impozite şi taxe: impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător; TVA (cu excepția operațiunilor de import al mărfurilor); contribuțiile de asigurări sociale şi medicale ale angajatorului; taxele locale. În vederea aplicării variantei propuse, în Codul fiscal trebuie să fie prevăzut un sistem simplificat de impozitare. În cadrul acestui sistem, întreprinderea va alege de sine stătător obiectul de impozitare şi anume: acesteia trebuie să i se acorde dreptul de a calcula impozitul din încasările totale sau din veniturile diminuate cu cheltuielile efectuate. În acest context, considerăm rezonabilă stabilirea unor cote de impozitare distincte. Astfel, pentru întreprinderile care calculează impozitul unic din suma totală a veniturilor, cota impozitului poate să constituie 3–6% din suma totală a acestora, iar pentru întreprinderile care calculează impozitul menționat din diferența dintre venituri şi cheltuieli poate fi aplicată cota impozitului pe venit prevăzută pentru agenții economici care nu vor aplica sistemul de impozitare simplificat.

Totodată, considerăm că impozitul unic nu trebuie să afecteze impozitele şi plățile referitoare la persoanele fizice (impozitul din salarii şi alte venituri ale angajaților, contribuțiile individuale de asigurări sociale şi primele de asistență medicală etc.) care urmează a fi calculate şi achitate la bugetele corespunzătoare în baze generale. La aplicarea sistemului simplificat de impozitare întreprinderea va ține un singur registru de evidență a veniturilor şi cheltuielilor în scopuri contabile şi fiscale. Pentru recunoaşterea fiscală a veniturilor şi cheltuielilor este necesar ca registrul nominalizat să fie numerotat, şnuruit şi semnat de către conducătorul întreprinderii şi funcționarul serviciului fiscal teritorial.

Generalizînd cele expuse mai sus, menționăm că implementarea în practică a recomandărilor privind recunoaşterea şi evaluarea elementelor de venituri şi cheltuieli, simplificarea registrelor şi aplicarea conturilor de evidență, precum şi a modului de impozitare a acestor elemente vor diminua substanțial costurile ținerii contabilității şi efectuării calculelor fiscale şi vor amplifica rolul acestora în gestionarea eficientă a întreprinderilor micului business.

4.2. Probleme specifice ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor în întreprinderile de transport auto

Întreprinderile de transport auto efectuează diverse tranzacții aferente transportării încărcăturilor şi călătorilor, reparației automobilelor, remorcilor şi altor mijloace de transport. Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor din tranzacțiile sus-menționate se ține conform normelor metodologice generale stabilite pentru întreprinderile prestatoare de servicii. Totodată, în cadrul întreprinderilor de transport auto apar probleme contabile specifice care, în particular, se referă la veniturile şi cheltuielile rezultate din:

- consumarea carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale;
- exploatarea anvelopelor şi acumulatoarelor;
- deservirea tehnică a automobilelor şi a altor mijloace de transport.

Unele aspecte ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor din tranzacțiile sus-menționate sînt abordate în lucrările autorilor autohtoni: Bucur V., Caraman S. [224], Stratulat N., Donciu O. [255, 256], Zaharcenco I. [271] şi străini: Abramova O. [66], Agafonova M. [67], Malîşkin A., Kohtenco N. [240] Soloşenco L.L. [203] etc. Însă, lipsesc investigațiile complexe referitoare la problemele contabilității veniturilor şi cheltuielilor nominalizate. De asemenea, nu toate aspectele aferente contabilității veniturilor şi cheltuielilor specifice întreprinderilor de transport auto sînt reglementate sub aspect normativ. Ca urmare, în practica de evidență a acestor întreprinderi veniturile şi cheltuielile se înregistrează în mod diferit şi nu întotdeauna corect, ceea ce influențează negativ veridicitatea şi autenticitatea indicatorilor financiari şi fiscali.

Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor aferente consumului de carburanți, lubrifianți şi lichide speciale este condiționată de componența, sursele de intrare şi direcțiile de utilizare ale acestora. Carburanții şi lubrifianții includ combustibilul (benzină, motorină, gaz lichefiat, gaz natural comprimat) şi materiale lubrifiante (uleiuri de motor, de transmisie şi hidraulice, uleiuri speciale, lubrifianți plastici), iar lichidele speciale – lichide de frînă, de răcire etc.

Intrarea carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale la întreprinderile de transport auto poate avea loc în urma procurării contra plată de la furnizori şi/sau altor operațiuni (primirea de la

fondatori ca cotă în capitalul statutar al întreprinderii; primirea cu titlu gratuit; înregistrarea plusurilor constatate la inventariere etc.). Procurarea carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale contra plată de la furnizori se poate efectua sub formă de tichete, cu achitarea prin virament sau în numerar (prin intermediul titularilor de avans – şoferilor). Drept temei pentru înregistrarea în contabilitate a intrării carburanților şi lubrifianților, indiferent de modul de procurare a acestora, servesc facturile fiscale ale furnizorilor, bonurile maşinilor de casă şi control, precum şi alte documente prevăzute de legislația în vigoare.

În conformitate cu Planul de conturi actual, pentru generalizarea informației privind existența şi mişcarea carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale este destinat subcontul 2113 «Combustibil» deschis la contul 211 „Materiale". În opinia noastră, acest subcont poate fi aplicat doar la întreprinderile care dispun de mijloace de transport, dar a căror activitate de bază nu constituie prestarea serviciilor de transport. Considerăm că este necesar ca la întreprinderile de transport auto să fie deschise în cadrul contului 211 următoarele subconturi: 2111 „Carburanți", 2112 „Lubrifianți" şi 2113 „Lichide speciale".

În debitul acestor subconturi urmează a fi reflectate intrarea carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale, iar în credit – casarea în cazul consumării şi/sau altor ieşiri ale acestora.

Evidența analitică a carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale reflectate în subconturile sus-menționate trebuie ținută pe tipuri, cantitate, valoare, persoane gestionare (şoferi ai mijloacelor de transport auto) şi pe alte direcții prevăzute în politica de contabilitate a întreprinderii.

În cele mai frecvente cazuri, întreprinderile de transport auto procură carburanți prin tichete. Pentru contabilizarea acestor tichete, propunem deschiderea la subcontul 2111 „Carburanți" a două conturi de gradul III: 2111-1 „Tichete pentru carburanți primite" şi 2111-2 „Tichete pentru carburanți eliberate spre decontare".

De remarcat că unii specialişti autohtoni, de exemplu, Zaharcenco I. [271, p.29] propun să se contabilizeze tichetele pentru carburanți într-un cont extrabilanțier separat cu întocmirea unui registru special de evidență a tichetelor. Considerăm această propunere nejustificată, deoarece, în conformitate cu legislația în vigoare, tichetele se echivalează cu carburanții procurați şi de aceea acestea trebuie să fie înregistrate în contabilitate ca intrări de materiale în subcontul respectiv deschis la contul sintetic 211.

La unele întreprinderi autohtone tichetele pentru carburanți se contabilizează ca documente băneşti. Această practică este preluată din literatura de specialitate din Federația Rusă [66, p, 42–45; 67, p. 77–78] şi, în opinia noastră, nu este corectă, deoarece, prin esența lor economică, tichetele pentru carburanți nu pot fi echivalate cu documentele băneşti care cuprind: timbrele taxei de stat, mărcile poştale, biletele de călătorie plătite, biletele de tratament şi odihnă, formularele cu regim special etc.

Carburanții, lubrifianții şi lichidele speciale, de regulă, se consumă în procesul desfăşurării activității de întreprinzător a întreprinderilor de transport auto, iar, în unele cazuri, acestea pot fi vîndute/transmise altor persoane sau casate ca rezultat al lipsurilor constatate la inventariere, al nimicirii în urma accidentelor, calamităților naturale şi altor evenimente extraordinare.

Decontarea consumului de carburanți şi lubrifianți trebuie efectuată în conformitate cu Normele de consum de combustibil şi lubrifianți [59]. Astfel de norme trebuie stabilite pentru fiecare model, marcă şi modificație de automobil exploatată, ținînd cont de condițiile de funcționare a acestora (în raza oraşului, pe traseele interurbane, pe timp de vară sau de iarnă etc.). Consumul de combustibil pentru necesitățile tehnice de garaj şi în alte scopuri gospodăreşti interne, care nu sînt legate nemijlocit de transportarea călătorilor şi încărcăturilor urmează a fi evidențiate separat şi nu trebuie luate în considerare la stabilirea normelor sus-menționate.

Normele de consum de combustibil la 100 km de parcurs pot fi stabilite în litri de benzină sau motorină, litri de gaz lichefiat sau în alte unități de măsură, în funcție de tipul combustibilului utilizat de automobilul corespunzător. Normele de consum de combustibil şi lubrifianți prevăzute în actele normative poartă un caracter de recomandare şi pot fi modificate (majorate sau diminuate), în funcție de factorii rutieri de transport, climaterici sau de alt gen. În cazul în care nu sînt stabilite norme pentru modelele, mărcile şi modificațiile noi de automobile, întreprinderea este în drept să le elaboreze de sine stătător.

Normele concrete de consum de carburanți şi lubrifianți urmează a fi elaborate de către întreprindere de sine stătător, aprobate prin ordinul (dispoziția) conducătorului acesteia şi anexate la politica de contabilitate. În acest scop, poate fi aplicată următoarea formulă recomandată de paragraful 4 din Normele de consum de combustibil şi lubrifianți [59]:

$$\mathbf{Q_H = 0{,}01 \times Hs \times S \times (1 + 0{,}01 \times D)}, \qquad \mathbf{(3)}$$

unde $\mathbf{Q_H}$ – consumul normativ de combustibil, litri;

Hs – norma de bază a consumului de combustibil la parcursul automobilului, 1/100 km;

S – parcursul automobilului, km;

D – coeficientul de rectificare (adaosul sumar relativ sau reducerea) față de norma în procente.

După părerea noastră, normele consumului de carburanți şi lubrifianți aprobate la întreprindere trebuie să fie aduse la cunoştința tuturor persoanelor responsabile (şoferilor, şefilor de garaje) şi aplicate pentru exercitarea controlului asupra consumului de carburanți şi lubrifianți în procesul de exploatare, deservire tehnică şi de reparație a mijloacelor de transport.

La determinarea venitului impozabil pot apărea probleme referitoare la recunoaşterea cheltuielilor privind consumul de carburanți şi lubrifianți în scopuri fiscale. Actualmente, Codul fiscal

nu limitează aceste cheltuieli cu condiția că ele sînt confirmate documentar, justificate din punct de vedere economic şi consumate în procesul de obținere a veniturilor, adică în activitatea de întreprinzător.

Confirmarea documentară a consumului de carburanți şi lubrifianți trebuie asigurată prin întocmirea foilor de parcurs – pentru autocamioane, autoturisme şi autobuze şi a rapoartelor – pentru mijloacele de transport cu destinație de producție care urmează a fi perfectate în conformitate cu instrucțiunile aprobate de către Biroul Național de Statistică [88]. În astfel de documente se înregistrează indicațiile vitezometrului sau numărul de maşină-ore, se indică datele privind consumul de combustibil, precum şi ruta exactă de deplasare care confirmă efectuarea cheltuielilor de transport în cadrul activității de întreprinzător, timpul de lucru, staționările şi alți indicatori. În funcție de graficul de lucru al mijloacelor de transport, foaia de parcurs se întocmeşte pentru o zi sau pentru cîteva zile. Totodată, foaia de parcurs următoare se eliberează doar după restituirea celei precedente. Considerăm că evidența foilor de parcurs trebuie ținută într-un registru special care urmează a fi şnuruit, numerotat şi sigilat cu ştampila întreprinderii şi semnătura persoanei împuternicite.

Justificarea economică se realizează prin elaborarea normelor rezonabile de consum al carburanților şi lubrifianților, adică aceste norme trebuie să fie reale şi să corespundă condițiilor de utilizare a mijloacelor de transport.

Consumarea în procesul de obținere a veniturilor înseamnă că mijloacele de transport se utilizează în activitatea de întreprinzător. Acest fapt trebuie să fie confirmat prin datele privind ruta de mişcare a automobilului, indicată în foile de parcurs.

Operațiunile de procurare şi consum al carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale se generalizează în conturi prin întocmirea formulelor contabile respective. De menționat că Planul de conturi actual nu reglementează modul de contabilizare a acestor operațiuni. După părerea noastră, intrarea carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale trebuie să fie reflectată în conturile contabile, în funcție de modul de procurare a acestora, în felul următor:

- ca majorare concomitentă a valorii materialelor şi datoriilor față de furnizori – în cazul procurării bunurilor sus-menționate sub formă de tichete şi cu achitarea prin virament;
- ca majorare a valorii materialelor şi diminuare a creanțelor față de personal în cazul procurării acestor bunuri prin intermediul titularilor de avans (şoferilor).

Eliberarea tichetelor pentru carburanți şoferilor spre decontare urmează a fi înregistrată ca corespondență internă între conturile de gradul III deschise la subcontul 2111 „Carburanți": debit 2111-2, credit 2111-1.

Consumul carburanților, lubrifianților şi lichidelor speciale confirmat prin documente primare trebuie să fie reflectat ca majorare a consumurilor şi/sau a cheltuielilor perioadei de gestiune curente şi diminuare a valorii de bilanț a materialelor. Totodată, dacă schimbul uleiului de motor şi a lichidelor

speciale se efectuează nemijlocit de către furnizor, considerăm că valoarea acestora poate fi înregistrată ca majorare concomitentă a consumurilor şi/sau cheltuielilor şi a datoriilor faţă de furnizori. În acest caz, aplicarea contului de evidenţă a materialelor nu este rezonabilă, deoarece, momentul procurării bunurilor menţionate coincide cu momentul utilizării acestora.

Modul de contabilizare a tranzacţiilor de procurare şi de consumare a carburanţilor este ilustrat în următorul exemplu.

Exemplul 4.2. *Firma „Trans-Express" S.R.L. utilizează automobilul „Nissan-Primera"1.6 în scopuri administrative în oraşul Chişinău. Norma de bază pentru acest automobil constituie 7,3 litri de benzină „A-95" la 100 km. În decembrie 2006 parcursul efectiv al automobilului confirmat prin foile de parcurs a constituit 1 400 km.*

Conform dispoziţiei conducătorului firmei, norma de bază de consum a benzinei a fost majorată respectiv cu 15% şi 10% pentru utilizarea automobilului în oraş şi pe timp de iarnă. În luna decembrie au fost procurate tichete pentru 200 litri benzină la preţul de 11,80 lei pentru un litru, din care au fost transmise şoferului tichete pentru 130 litri de benzină. Conform politicii de contabilitate, evidenţa tichetelor pentru benzină se ţine în conturile de gradul III – 2111-1 „Tichete pentru carburanţi procurate" şi 2111-2 „Tichete pentru carburanţi eliberate spre decontare" deschise la subcontul 2111 „Carburanţi" al contului sintetic 211 „Materiale".

În baza datelor din exemplul 4.3 consumul normativ de benzină pentru automobilul „Nissan-Primera" va constitui: 127,75 litri [0,01 x 7,3 litri x 1 400 km x (1 + 0,01 + (15% + 10%)].

Operaţiunile de procurare a tichetelor pentru benzină şi de consum a acesteia trebuie să fie reflectate la firma „Trans-Express" prin formulele contabile prezentate în tabelul 4.4.

Tabelul 4.4

Formule contabile pentru operaţiunile de procurare şi consumare a benzinei*

Nr. crt.	**Conţinutul operaţiunii**	**Suma, lei**	**Corespondenţa conturilor**	
			debit	**credit**
1.	Reflectarea valorii (fără TVA) tichetelor pentru benzină procurate de la furnizori (200 litri x 11,80 lei)	2 360	2111-1	521
2.	Trecerea în cont a TVA aferente valorii (fără TVA) tichetelor pentru benzină procurate de la furnizori (2 360 lei x 20%)	472	534	521
3.	Eliberarea tichetelor pentru carburanţi şi lubrifianţi şoferilor spre decontare (130 litri x 11,80 lei)	1 534	2111-2	2111-1
4.	Reflectarea consumului de benzină pentru automobilul utilizat în scopuri administrative (127,75 litri x 11,80 lei)	1 507	713	2111-2

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

La calcularea rezultatului fiscal pe anul 2006 cheltuielile privind consumul de benzină în sumă de 1 507 lei vor fi recunoscute integral ca deduceri. În cazul în care consumul efectiv va depăşi suma nominalizată, diferența trebuie raportată la majorarea venitului impozabil.

În procesul exploatării mijloacelor de transport, sistematic, se efectuează operațiuni de schimbare şi de deservire a anvelopelor şi acumulatoarelor, care generează un şir de probleme contabile şi fiscale, dintre care, după părerea noastră, cele mai importante sînt următoarele:

- recunoaşterea şi evaluarea anvelopelor şi acumulatoarelor procurate;
- reflectarea cheltuielilor privind schimbarea şi deservirea a anvelopelor şi acumulatoarelor în scopuri contabile şi fiscale;

Problemele nominalizate nu sînt reglementate în mod special de actele normative în vigoare şi nu sînt examinate suficient în literatura de specialitate. Ca urmare, în practică contabilitatea operațiunilor cu anvelope şi acumulatoare se ține în mod diferit şi în majoritatea cazurilor incorect. Această situație se referă în mod deosebit la întreprinderile care exploatează mijloace de transport cu un grad înalt de uzură şi/sau automobile primite în leasing operațional (arendă, locațiune). În acest context, autorul tezei a elaborat metodologia de contabilizare şi impozitare a operațiunilor cu anvelope şi acumulatoare care:

- corespunde conceptelor şi principiilor contabile fundamentale, cerințelor legislației fiscale şi practicilor internaționale;
- poate fi aplicată pentru anvelopele şi acumulatoarele utilizate la mijloacele de transport, indiferent de faptul dacă acestea sînt sau nu sînt înregistrate în bilanțul întreprinderii;
- a fost luată în considerare la elaborarea unor acte normative, în special, a Ordinului Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova „Cu privire la modul de contabilizare a cheltuielilor aferente schimbului anvelopelor şi acumulatoarelor la mijloacele de transport" [56].

Contabilitatea operațiunilor cu anvelope este condiționată de componența, modul de procurare şi de utilizare a acestora. Anvelopele cuprind pneul, camera de aer, banda de jantă şi pot fi procurate împreună cu mijlocul de transport sau separat de acesta.

Anvelopele procurate de întreprindere împreună cu mijlocul de transport (montate pe roți şi setul de rezervă) trebuie să fie incluse în valoarea de intrare a acestuia şi contabilizate în componența mijloacelor fixe în contul 123 „Mijloace fixe", subcontul 1234 «Mijloace de transport». Astfel de anvelope nu se consideră drept obiecte distincte ale contabilității şi impozitării şi se decontează la consumuri şi/sau cheltuieli prin calcularea uzurii mijloacelor de transport.

În cazul în care anvelopele sînt procurate separat de mijlocul de transport sau demontate la ieşirea mijloacelor de transport (casarea, restituirea locatorului/arendatorului etc.) şi/sau din alte

motive se recomandă contabilizarea acestora într-un subcont separat „Anvelope” deschis la contul 211 «Materiale». Un astfel de subcont nu este prevăzut în nomenclatorul subconturilor la contul sintetic 211, însă poate fi introdus de către întreprindere de sine stătător. Pentru evidența separată a anvelopelor pe tipurile acestora propunem a se deschide la subcontul «Anvelope» al contului sintetic 211 următoarele conturi de gradul III: «Anvelope noi» şi «Anvelope utilizabile».

În literatura de specialitate, unii autori – Malîşkin A., Kohtenko N. – propun a contabiliza anvelopele procurate separat de mijlocul de transport ca obiecte de mică valoare şi scurtă durată [240, p. 14], iar alții – Stratulat N., Donciu O. – în componența altor active curente [256, p. 14–16]. După părerea noastră, aceste propuneri sînt nejustificate sub aspect metodologic şi nu pot fi aplicate în practica contabilă a întreprinderilor autohtone din următoarele considerente.

În primul rînd, anvelopele nu îndeplinesc funcții autonome în procesul desfăşurării activității de întreprinzător, ceea ce este caracteristic pentru obiectele de mică valoare şi scurtă durată. În afară de această, în multe cazuri, valoarea individuală a anvelopelor depăşeşte limita stabilită de legislația în vigoare (3 000 lei), iar termenul de utilizare – un an.

În al doilea rînd, conform paragrafelor 36–37 din SNC 2 valoarea obiectelor de mică valoare şi scurtă durată trebuie să fie decontată la consumuri şi/sau cheltuieli integral (cu diminuarea valorii probabile rămase) în momentul transmiterii acestora în exploatare [27], ceea ce nu este aplicabil pentru anvelope care se exploatează pe parcursul a mai multor perioade de gestiune.

În al treilea rînd, contabilizarea anvelopelor în componența obiectelor de mică valoare şi scurtă durată şi/sau a altor active curente nu asigură respectarea principiilor contabile fundamentale şi, în primul rînd, a principiilor concordanței, periodicității şi prudenței.

În al patrulea rînd, în cazul contabilizării anvelopelor în componența obiectelor de mică valoare şi/sau a altor active curente, se majorează în mod neargumentat suma cheltuielilor perioadei de gestiune în care acestea au fost transmise în exploatare, ceea ce poate genera probleme la calcularea rezultatului fiscal.

Pentru evitarea problemelor contabile şi fiscale aferente cheltuielilor privind anvelopele considerăm rezonabilă reflectarea anvelopele în componența materialelor cu organizarea evidenței analitice a acestora pe tipuri, mărimi, modele şi alte direcții stabilite în politica de contabilitate a întreprinderii. La contabilizarea anvelopelor în componența materialelor, evaluarea acestora, în opinia noastră, trebuie efectuată în modul următor:

- anvelopele noi – la valoarea de intrare determinată în conformitate cu paragraful 6 din SNC 2 [27];
- anvelopele utilizabile foste în folosință – la valoarea calculată, pornind de la parcursul rămas pînă la norma de exploatare stabilită;

- anvelopele neutilizabile demontate de pe mijloacele de transport şi înregistrate ca deşeuri – la valoarea realizabilă netă.

Anvelopele procurate separat de mijloacele de transport pot fi utilizate pentru schimbarea celor uzate sau devenite inutilizabile din alte motive, precum şi pentru schimbarea sezonieră (de vară, de iarnă etc.). În aceste cazuri, trebuie avute în vedere următoarele:

- anvelopele noi urmează a fi eliberate doar în schimbul anvelopelor demontate de pe mijloacele de transport;
- anvelopele demontate de pe mijloacele de transport se înregistrează în bonurile de intrări, iar anvelopele eliberate pentru schimbarea celor demontate – în bonurilor de consum;
- schimbarea anvelopelor uzate cu anvelope noi se efectuează, de regulă, după expirarea parcursului normativ de exploatare. La demontarea anvelopelor uzate de pe mijlocul de transport trebuie să se întocmească procesul-verbal de casare a anvelopelor, în care se indică mărimea, numărul de serie şi modelul fiecărei anvelope, caracterul deteriorării, parcursul efectiv, cauzele neîndeplinirii parcursului normativ.

Contabilitatea operațiunilor de exploatare şi casare a anvelopelor depinde de direcțiile de utilizare a acestora, parcursul normativ şi tipurile de cheltuieli aferente schimbării şi deservirii acestora.

În literatura de specialitate şi în practica contabilă a întreprinderilor autohtone şi străine, se întîlnesc patru metode principale de contabilizare a operațiunilor de decontare a valorii anvelopelor:

1) constituirea provizioanelor pentru uzura şi restaurarea anvelopelor, luînd în considerare normativele stabilite şi parcursul efectiv;
2) diminuarea treptată (calcularea uzurii) a valorii anvelopelor în baza normativelor stabilite şi a parcursului efectiv în mod direct fără constituirea provizioanelor;
3) recunoaşterea valorii anvelopelor şi acumulatoarelor drept consumuri şi/sau cheltuieli în momentul transmiterii acestora în exploatare;
4) înregistrarea valorii anvelopelor ca cheltuieli de reparație a mijloacelor de transport.

Prima metodă este preluată din sistemul contabil precedent, se aplică pe larg în practica contabilă a întreprinderilor din Federația Rusă şi este explicată în lucrările economiştilor ruşi: Abramova N. [66], Agafonova M. [67] şi autohtoni: Bucur V. şi Caraman S. [224]. După părerea noastră, aplicarea acestei metode la întreprinderile autohtone nu este rezonabilă din următoarele considerente:

- formarea provizioanelor este condiționată de calcule complicate şi necesită ajustări ale sumelor consumurilor şi/sau cheltuielilor în cazul casării anticipate sau al utilizării anvelopelor după îndeplinirea parcursului normativ;

- decontarea provizioanelor se efectuează la scoaterea din exploatare a anvelopelor, iar pînă la această dată anvelopele se contabilizează în componența stocurilor la valoarea de intrare, ceea ce nu corespunde principiului prudenței, deoarece valoarea efectivă a anvelopelor la data întocmirii rapoartelor financiare este mai mică decît valoarea de intrare a acestora;
- deducerea cheltuielilor privind provizioanele nu este permisă în conformitate cu art. 31 din Codul fiscal [2], ceea ce creează dificultăți suplimentare pentru întreprinderi la determinarea rezultatului fiscal.

Metoda a doua constă în casarea treptată a valorii anvelopelor şi decontarea acesteia la consumurile şi/sau cheltuielile perioadei de gestiune curente, în funcție de destinația şi locul efectiv de utilizare a mijlocului de transport corespunzător. La utilizarea acestei metode valoarea anvelopelor se înregistrează pe toată durata de exploatare a acestora în contul de evidență a materialelor care îndeplineşte concomitent şi funcțiile de cont rectificativ, adică de calculare a uzurii. Metoda dată este abordată în lucrările economiştilor ucraineni: Soloşenco L. [203], Malîşkin A. şi Kohtenco N. [240], precum şi a autorilor autohtoni: Bucur V. şi Caraman S. [224], care evidențiază următoarele avantaje ale acesteia:

- reflectarea corelației dintre suma consumurilor şi/sau a cheltuielilor şi mărimea avantajelor economice în fiecare perioadă de gestiune;
- corespunderea principiilor concordanței şi periodicității;
- simplificarea calculelor, deoarece nu condiționează constituirea de provizioane şi ajustarea rezultatului contabil la finele perioadei de gestiune.

În opinia noastră, această metodă nu este justificată din punct de vedere metodologic, deoarece aplicarea ei prevede calcularea uzurii anvelopelor, ceea ce nu este admisibil pentru materiale a căror valoare trebuie să fie decontată integral la consumuri şi/sau cheltuieli în momentul transmiterii acestora în folosință.

A treia metodă este cea mai simplă şi se aplică, preponderent, la întreprinderile din țările cu sistemul contabil anglo-saxon în condițiile căruia contabilitatea nu este influențată în mod direct de către fiscalitate. Această metodă prevede decontarea integrală a valorii anvelopelor în momentul transmiterii acestora în exploatare la consumurile şi/sau cheltuielile perioadei curente de gestiune. Prin urmare, față de anvelope se aplică aceleaşi reguli ca şi pentru evidența altor stocuri. Metoda nominalizată nu este abordată în mod special în literatura de specialitate, dar se examinează în cadrul contabilității stocurilor în lucrările savanților americani: Needles B., Anderson H., Caldwell J. [160], Anthony P., Reece J. [71]. Aplicarea acestei metode este condiționată de principiul pragului de semnificație, adică în cazul cînd valoarea anvelopelor nu este semnificativă pentru întreprindere.

În opinia noastră, pentru întreprinderile de transport auto din Republica Moldova metoda sus-menționată nu poate fi aplicată, deoarece valoarea anvelopelor constituie o pondere importantă în suma totală a cheltuielilor întreprinderilor nominalizate. În plus, la utilizarea metodei specificate nu se respectă principiul concordanței veniturilor şi cheltuielilor, deoarece recunoaşterea cheltuielilor are loc la transmiterea anvelopelor în exploatare, iar recunoaşterea veniturilor – pe parcursul mai multor perioade de gestiune. Totodată, aplicarea metodei examinate generează probleme fiscale, deoarece, în conformitate cu Codul fiscal, valoarea anvelopelor decontată integral la cheltuieli în contabilitatea financiară nu va fi recunoscută ca deduceri la calcularea venitului impozabil.

Metoda a patra prevede decontarea valorii anvelopelor transmise în exploatare în componența cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe. Această metodă se aplică la întreprinderile din Ucraina şi din alte țări. În Republica Moldova metoda sus-menționată a fost utilizată pînă la 1 ianuarie 2005, în conformitate cu Comunicatul Ministerului Finanțelor „Privind deducerea cheltuielilor legate de schimbarea anvelopelor de automobil" [54]. În cadrul acestei metode cheltuielile aferente schimbului de anvelope se considerau deduceri în limita stabilită de Codul fiscal din baza valorică a categoriei respective de mijloace fixe la începutul anului înregistrate în bilanțul întreprinderii. Considerăm că metoda dată are un şir de neajunsuri, din care principalul constă în faptul că ea nu permite deducerea cheltuielilor aferente anvelopelor utilizate la mijloacele de transport primite în leasing operațional (arendă, locațiune), care nu sînt înregistrate în bilanțul întreprinderii.

Generalizînd cele expuse mai sus, concluzionăm că nici una din metodele de contabilizare a anvelopelor nu poate fi aplicată în mod direct în practica contabilă a întreprinderilor autohtone. În acest context, autorul tezei a propus o metodă nouă de evidență a cheltuielilor legate de schimbarea anvelopelor, care prevede decontarea valorii acestora la cheltuielile anticipate curente sau pe termen lung. Aplicarea metodei propuse se argumentează prin faptul că anvelopele au un termen îndelungat de exploatare care se determină în funcție de parcursul normativ şi, de regulă, generează avantaje economice (venituri) în decursul mai multor perioade de gestiune. De aceea, valoarea anvelopelor nu poate fi decontată integral la consumurile şi/sau cheltuielile perioadei de gestiune curente în momentul eliberării în exploatare, cum se procedează cu alte tipuri de stocuri.

La aplicarea metodei propuse, considerăm importantă luarea în considerare a următoarelor aspecte de bază:

1. Valoarea anvelopelor înregistrate în componența cheltuielilor anticipate se recomandă să fie decontată la consumurile şi/sau cheltuielile perioadei de gestiune curente în funcție de parcursul efectiv al acestora. Abordarea dată este condiționată de principiul concordanței, potrivit căruia veniturile şi cheltuielile aferente unora şi aceloraşi operațiuni trebuie să fie contabilizate într-o

perioadă de gestiune. Respectarea acestui principiu este obligatorie în cazul recunoaşterii veniturilor şi cheltuielilor în baza conceptului contabilității de angajamente atît în scopuri contabile, cît şi în scopuri fiscale.

2. Cota curentă a valorii anvelopelor aferentă consumurilor şi/sau cheltuielilor perioadei de gestiune trebuie calculată lunar sau trimestrial după următoarea formulă:

$$\mathbf{Cc = (Va : Pn) \times (Pe \times Na),} \qquad \mathbf{(4)}$$

unde **Cc** – cota curentă a valorii anvelopelor;

Va – valoarea de intrare a unei anvelope;

Pn – parcursul normativ de exploatare a anvelopei;

Pe – parcursul efectiv al anvelopei;

Na – numărul anvelopelor instalate pe automobil (fără anvelopa de rezervă).

Indicatorii din formula pentru calcularea cotei curente a valorii anvelopelor se recomandă a fi determinați în modul următor.

Valoarea de intrare a unei anvelope (**Va**) se calculează în baza documentelor primare întocmite la procurarea anvelopelor (facturi de expediție, facturi fiscale, acte de achiziție a mărfurilor, bonuri de intrări etc.).

Parcursul normativ de exploatare a anvelopei (**Pn**) se stabileşte de către fiecare întreprindere în conformitate cu Normele de parcurs şi exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto [60]. În opinia noastră, normele de parcurs al anvelopelor trebuie elaborate de către fiecare întreprindere de sine stătător cu luarea în considerare a următorilor factori: termenul de garanție a anvelopei; gradul de uzură a anvelopelor foste în folosință; parcursul mediu efectiv al anvelopelor casate de aceleaşi modele şi dimensiuni; tipul şi gradul de intensitate a utilizării mijlocului de transport; tipul anvelopei (cu cameră, fără cameră etc.); particularitățile regiunii (teritoriului) de exploatare a mijlocului de transport.

Normele de parcurs al anvelopelor urmează a fi aprobate prin ordinul (dispoziția) conducătorului întreprinderii şi pot fi anexate la politica de contabilitate. În cazul în care actele normative nu prevăd norme-tip de parcurs şi exploatare a anvelopelor conducătorul întreprinderii este în drept să pună în aplicare printr-un ordin norme provizorii în baza parcursului mediu al anvelopelor casate. În astfel de cazuri, conform paragrafului 3 din Normele de parcurs al anvelopelor, termenul de valabilitate a normelor menționate nu va depăşi doi ani. În decursul acestei perioade se va verifica corespunderea semnificației normei stabilite cu norma parcursului statistic mediu al acestui tip-mărime şi model pentru mijlocul de transport auto concret şi concretizarea semnificației normei [60].

Parcursul efectiv al anvelopei (***Pe***) se determină în baza datelor din foile de parcurs. Pentru fiecare anvelopă s-a propus să se întocmească o *Fişă de evidenţă a exploatării anvelopei* (în continuare – fişă), în care trebuie să fie reflectate toate deplasările anvelopei din momentul procurării pînă la ieşirea (casarea) acesteia, parcursul efectiv în cursul al lunii (trimestrului), cauzele scoaterii din exploatare (deteriorarea completă, schimbul sezonier) şi alte informaţii necesare pentru exercitarea controlului asupra corectitudinii utilizării şi exploatării anvelopelor. Formularul fişei nominalizate şi modul de completare a acesteia sînt prezentate în *anexa 23*. Acest formular a fişei tezei poartă un caracter de recomandare. Întreprinderea, după caz, poate să modifice formularul fişei şi să includă în acesta indicatori suplimentari.

Numărul de anvelope instalate pe automobil (***Na***) trebuie determinat în funcţie de caracteristicile tehnice ale mijlocului de transport, fără a ţine cont de anvelopa de rezervă.

3. Valoarea anvelopelor trebuie decontată la consumuri şi/sau cheltuieli în limita parcursului normativ sau pînă la momentul ieşirii acestora din cauza inutilizabilităţii şi din alte motive. La casarea anvelopelor pînă la îndeplinirea parcursului normativ valoarea acestora atribuită neîndeplinirii parcursului normativ, precum şi sumele restabilite ale TVA aferente se reflectă în contabilitatea financiară ca cheltuieli, însă nu se permit spre deducere în scopul impozitării, deoarece astfel de cheltuieli nu sînt necesare şi ordinare pentru întreprindere. În cazul demontării anvelopelor utilizabile după îndeplinirea parcursului normativ valoarea realizabilă netă a acestora trebuie înregistrată ca majorare a veniturilor întreprinderii prin următoarea formulă contabilă: debit contul 211, credit contul 624.

4. Cheltuielile aferente schimbării anvelopelor se determină şi se deduc în scopuri fiscale în acelaşi mod ca şi suma cheltuielilor în contabilitatea financiară. Valoarea anvelopelor decontată la consumuri în contabilitatea financiară (conturile 811, 812, 813 etc.) sau inclusă în valoarea de intrare a activelor procurate (conturile 121, 122, 125, 211, 213, 217 etc.) trebuie constatată ca deduceri în scopul impozitării pe măsura decontării consumurilor la cheltuieli, adică la vînzarea activelor create (procurate), prestarea serviciilor, calcularea uzurii etc..

5. Cheltuielile aferente schimbării şi deservirii anvelopelor (vulcanizarea, balansarea, reparaţia etc.) se propune să fie decontate în debitul aceloraşi conturi ca şi cota curentă a valorii anvelopelor. Cheltuielile nominalizate se vor permite spre deducere în scopul impozitării în acelaşi mod ca şi în contabilitatea financiară – în baza documentelor justificative. Asupra unor astfel de cheltuieli nu se extinde restricţia privind deducerea cheltuielilor aferente reparaţiei mijloacelor fixe, prevăzută în art. 27 alin. (8) din Codul fiscal [2], deoarece anvelopele nu se consideră ca obiecte de mijloace fixe.

Operaţiunile de procurare, exploatare şi casare a anvelopelor reflectate în documentele primare trebuie să fie generalizate în conturi prin întocmirea formulelor contabile. Actualmente,

lipsesc reglementările contabile referitoare la înregistrarea în conturi a operațiunilor nominalizate.

Modul de contabilizare a anvelopelor după metoda propusă este ilustrat prin următorul exemplu.

Exemplul 4.3. *La firma „Trans-Express" S.R.L. se exploatează două automobile: GAZ-52 (autocamion) propriu care se utilizează la transportarea încărcăturilor şi „Opel-Vectra" (autoturism) care este luat în leasing operațional şi se utilizează în scopuri administrative.*

În mai 2007, pentru automobilele menționate au fost procurate şi montate anvelope, informațiile despre care sînt prezentate în tabelul 4.5.

Tabelul 4.5

Informații privind anvelopele procurate şi parcursul efectiv al acestora

Marca automobilului	***Numărul de anvelope***	***Valoarea unei anvelope (fără TVA), lei***	***Norma de parcurs al anvelopelor, km***	***Parcursul efectiv al anvelopelor, km***	***Cauza schimbării anvelopelor***
GAZ-52	*6*	*1 050*	*72 000*	*10 000*	*Uzura fizică*
Opel-Vectra	*4*	*920*	*80 000*	*15 000*	*Schimb sezonier*

Anvelopele uzate ale autocamionului GAZ-52 au fost demontate după îndeplinirea parcursului normativ şi evaluate la valoarea realizabilă netă de 360 lei.

În baza datelor din acest exemplu, în luna mai 2007, la firma „Trans-Express" S.R.L. trebuie să fie întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 4.6.

La determinarea rezultatului fiscal pe anul 2007, ca deduceri va fi recunoscută în mod direct cota curentă a valorii anvelopelor decontată la cheltuieli în contabilitatea financiară în sumă de 690 lei. Cota valorii anvelopelor înregistrată la consumuri va fi luată în calcul la determinarea rezultatului fiscal pe măsura trecerii consumurilor la cheltuieli din contul 811 în contul 711.

În tabelul 4.6 sînt prezentate doar formulele contabile principale aferente tranzacțiilor de transmitere în exploatare şi de casare a anvelopelor. Schemele integrale de contabilizare a tranzacțiilor nominalizate, elaborate de către autorul tezei, sînt expuse în *anexa 24*.

La contabilizarea operațiunilor de exploatare a anvelopelor este necesar de luat în considerare faptul că pentru anumite tipuri de mijloace de transport, cum ar fi: macaralele auto, încărcătoarele auto, autogrederele, autotururile, tractoarele etc., normele de parcurs ale anvelopelor nu pot fi stabilite în funcție de parcursul normativ. După părerea noastră, pentru aceste tipuri de mijloace de transport suma cheltuielilor legate de utilizarea anvelopelor trebuie să fie determinată în funcție de numărul de maşini-ore lucrate, suprafața prelucrată şi alți indicatori care caracterizează modalitatea de exploatare a mijlocului de transport corespunzător.

Tabelul 4.6

Formule contabile pentru operaţiunile de procurare, exploatare şi casare a anvelopelor*

Nr. crt.	Conţinutul operaţiunii	Suma, lei	Corespondenţa conturilor	
			debit	credit
1.	Reflectarea valorii (fără TVA) anvelopelor procurate [(1 050 lei x 6 buc.) + (920 lei x 4 buc.)]	9 980	211, contul de gradul III *„Anvelope noi”*	521
2.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii anvelopelor procurate (9 980 lei x 20%)	1 996	534	521
3.	Reflectarea valorii de bilanţ a anvelopelor montate la automobilele: - GAZ-52 (1 050 lei x 6 buc.) - „Opel-Vectra” (920 lei x 4 buc.) **Total**	 6 300 3 680 **9 980**	251 şi/sau 141	211, contul de gradul III „Anvelope noi”
4.	Decontarea cotei curente a valorii anvelopelor montate la automobilele: - GAZ-52 (1 050 lei : 72 000 km x 10 000 km x 6 buc.) - „Opel-Vectra” (920 lei : 80 000 km x x 15 000 km x 4 buc.)	 875 690	 811 713	 251 251
5.	Reflectarea valorii realizabile nete a anvelopelor utilizabile demontate de pe autocamionul GAZ-52	360	211, contul de gradul III *„Anvelope utilizabile”*	624

***Sursa:** Elaborat de autor*

La întreprinderile de transport auto se efectuează, de asemenea, şi operaţiuni de procurare, schimbare şi deservire a acumulatoarelor care, în opinia noastră, trebuie contabilizate în acelaşi mod ca şi operaţiunile similare cu anvelopele. Totodată, cota valorii acumulatoarelor aferentă consumurilor sau cheltuielilor perioadei de gestiune curente urmează a fi determinată, luînd ca bază valoarea de intrare şi termenul de exploatare a acestora care se stabileşte de către fiecare întreprindere de sine stătător, în conformitate cu documentaţia tehnică.

În procesul exploatării mijloacelor de transport, sistematic, apar operaţiuni de deservire tehnică a acestora, modul de contabilizare a cărora este condiţionat, în opinia noastră, de doi factori principali:

1) componenţa lucrărilor aferente deservirii tehnice;
2) modul de efectuare a lucrărilor de deservire tehnică.

Componenţa lucrărilor aferente deservirii tehnice a mijloacelor de transport nu este reglementată sub aspect normativ. Ca rezultat, în practica contabilă apar probleme privind delimitarea acestor lucrări de reparaţia şi întreţinerea mijloacelor de transport. Acest fapt este foarte important,

deoarece cheltuielile aferente deservirii tehnice nu se limitează în scopuri fiscale, iar cheltuielile de reparație se recunosc ca deduceri în limita stabilită de art. 27 alin. (8) Codul fiscal [2].

În opinia noastră, deservirea tehnică a mijloacelor de transport trebuie să includă lucrările privind controlul efectuat pentru asigurarea securității traficului rutier, precum şi lucrările privind menținerea stării exterioare, alimentarea cu combustibil, uleiuri şi alte substanțe lichide, iar pentru unele tipuri de transport auto – prelucrarea sanitară a caroseriei; lucrările privind controlul şi diagnosticarea, asigurarea elementelor de fixare, de reglare, de gresare şi alte lucrări privind preîntîmpinarea şi depistarea defectelor.

Deservirea tehnică a mijloacelor de transport poate fi efectuată de către întreprinderile terțe, secțiile activităților auxiliare ale întreprinderii sau nemijlocit de către angajați la locul exploatării mijloacelor de transport. De menționat că Planul de conturi actual nu conține formule contabile aferente operațiunilor de deservire tehnică a mijloacelor de transport.

După părerea noastră, în cazul efectuării lucrărilor de deservire tehnică de către întreprinderi şi persoane terțe, valoarea acestora urmează a fi înregistrată ca majorare simultană a consumurilor şi/sau a cheltuielilor perioadei de gestiune curente şi a datoriilor față de antreprenori şi alți creditori.

Dacă deservirea tehnică a mijloacelor de transport se efectuează de către secția de reparație, consumurile aferente trebuie acumulate într-un cont de gestiune distinct (de exemplu, contul 812), cu decontarea ulterioară la consumurile şi/sau cheltuielile perioadei de gestiune curente, în funcție de locul exploatării mijlocului de transport. Consumurile şi/sau cheltuielile aferente deservirii tehnice a mijloacelor de transport efectuate de către angajații întreprinderii la locul de exploatare a acestora trebuie contabilizate nemijlocit în debitul conturilor de consumuri/cheltuieli şi creditul conturilor de evidență a materialelor, datoriilor față de personal, organele de asigurări sociale şi medicale şi alți creditori etc.

Schema complexă şi integrală de formule contabile aferente operațiunilor de deservire tehnică a mijloacelor de transport a fost elaborată de autorul tezei şi este prezentată în *anexa 25*.

Informațiile privind veniturile şi cheltuielile întreprinderilor de transport auto trebuie reflectate în rapoartele financiare în acelaşi mod ca şi la alte întreprinderi. Totodată, cheltuielile aferente schimbului de anvelope şi de deservire tehnică a mijloacelor de transport cu o pondere semnificativă în totalul cheltuielilor întreprinderii urmează a fi prezentate distinct în Raportul de profit şi pierdere, în anexa la acesta şi în nota explicativă.

4.3. Unele probleme ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor în companiile de leasing

Leasingul reprezintă totalitatea tranzacțiilor prin care locatorul cedează locatarului în schimbul unei plăți sau serii de plăți dreptul de posesiune şi utilizare a unui bun pentru o perioadă stabilită de timp. Aspectele juridice ale tranzacțiilor de leasing sînt reglementate de prevederile Codului civil [1] şi Legii cu privire la leasing [5], conform cărora în leasing pot fi transmise orice bunuri mobile sau imobile, cu excepția: bunurilor scoase din circuitul civil sau a căror circulație este limitată prin lege; terenurilor agricole; bunurilor consumptibile; obiectelor proprietății intelectuale care nu pot fi cesionate.

De remarcat că, în afară de leasing, legislația autohtonă actuală prevede şi alte tranzacții de transmitere în folosință temporară a bunurilor, cum ar fi arenda şi locațiunea. Această situație contravine normelor internaționale şi creează dificultăți pentru întreprinderi în cazul efectuării, contabilizării şi impozitării tranzacțiilor sus-menționate. În acest context, considerăm rezonabilă stabilirea în legislația în vigoare doar a tranzacțiilor de leasing cu evidențierea particularităților specifice arendei şi/sau locațiunii. Această afirmație rezultă din necesitatea armonizării terminologiei din actele legislative naționale cu terminologia conținută în reglementările contabile internaționale şi se argumentează prin faptul că leasingul, arenda şi locațiunea au aceeaşi esență economică, precum şi prin experiența altor țări cu economie de piață în care se utilizează numai noțiunea de leasing.

În leasing pot fi transmise atît bunurile achiziționate de la terți, cît şi bunurile confecționate în cadrul întreprinderii. În această situație apare problema contabilizării bunurilor specificate care, la etapa actuală, nu este reglementată sub aspect normativ. Ca urmare, în companiile de leasing bunurile procurate pentru transmiterea în leasing se contabilizează în multe cazuri ca mărfuri, ceea ce, în viziunea noastră, este nejustificat din următoarele motive:

- în conformitate cu paragraful 6 din SNC 2 [27] şi paragraful 6 din SNC 18 [40], mărfuri se consideră activele curente procurate şi predestinate revînzării terților. Nici într-un act normativ nu se conțin prevederi, conform cărora mărfurile pot fi transmise în leasing;
- vînzarea (inclusiv cu achitarea în rate) şi leasingul se deosebesc esențial între ele şi sînt reglementate de acte normative diferite. Vînzarea se realizează în baza contractului de cumpărare-vînzare, iar leasingul – în baza contractului de leasing;
- actele normative în vigoare stabilesc diferite modalități de recunoaştere a veniturilor din vînzarea mărfurilor şi veniturilor din operațiunile de leasing. Veniturile din vînzarea mărfurilor se recunosc în baza contabilității de angajamente la livrarea şi transmiterea către

cumpărător a drepturilor de proprietate asupra acestora, iar veniturile din operațiunile de leasing – pe măsura survenirii termenelor de achitare a ratelor de leasing;

- în cazul leasingului operațional, bunurile se reflectă în bilanțul locatorului cu calcularea uzurii, iar dacă bunurile destinate transmiterii în leasing vor fi contabilizate ca mărfuri, nu este clar cum ar putea fi calculată uzura acestora.

Prin urmare, în virtutea motivelor nominalizate, precum şi întru evitarea problemelor privind recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor în contabilitate şi în scopul impozitării, bunurile destinate transmiterii în leasing trebuie reflectate în componența mijloacelor fixe sau a obiectelor de mică valoare şi scurtă durată. În opinia noastră, bunurile procurate pentru transmiterea în leasing trebuie înregistrate la intrări în componența obiectelor de mijloace fixe în cazul în care valoarea unitară a acestora depăşeşte limita stabilită de legislația în vigoare (3 000 lei), iar durata de funcționare utilă este mai mare de un an. În acest scop, propunem ca la contul 123 să fie deschis un subcont distinct «Mijloace fixe procurate pentru transmiterea în leasing».

În cazul în care valoarea unitară a bunurilor procurate nu depăşeşte 3 000 lei, astfel de bunuri urmează a fi contabilizate ca obiecte de mică valoare şi scurtă durată în contul omonim 213. Dacă în leasing se transmite un grup de obiecte omogene (de exemplu, fotolii, mese etc.), acestea pot fi înregistrate de către locator ca un obiect separat de mijloace fixe.

Tranzacțiile de leasing generează diverse tipuri de venituri şi cheltuieli, modul general de contabilizare a cărora este determinat de SNC 17 «Contabilitatea arendei (leasingului)» [39]. Acest standard a fost elaborat de autorul tezei în baza IAS 17 «Contracte de leasing», a intrat în vigoare începînd cu 9 aprilie 2000 şi a fost revizuit în anul 2006. Prevederile SNC 17 se extind preponderent asupra locatorilor şi locatarilor pentru care tranzacțiile de leasing nu constituie activitatea de bază. Totodată, după aprobarea în anul 2005 a Legii cu privire la leasing, în Republica Moldova au apărut un şir de companii specializate pentru care tranzacțiile de leasing constituie activitate de bază. Modul de organizare a contabilității, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor în companiile nominalizate, nu este reglementat în mod special sub aspect normativ şi nu este suficient abordat în literatura de specialitate autohtonă. Ca urmare, companiile de leasing țin contabilitatea în mod diferit şi nu întotdeauna corect, ceea ce influențează negativ asupra veridicității indicatorilor din rapoartele financiare şi nu asigură atragerea investițiilor străine în acest sector important al economiei naționale.

În acest context, autorul tezei a elaborat metodologia de contabilizare a elementelor de venituri şi cheltuieli ale companiilor de leasing, care permite soluționarea complexă a problemelor privind clasificarea, componența, recunoaşterea, evaluarea, perfectarea documentară şi înregistrarea în conturi a elementelor menționate. Pentru argumentarea acestei metodologii au fost studiate lucrările savanților străini: Arbaeva N., Balaşov M. [70], Feleagă N. [105], Gray S., Needles B. [127], Hendrixen S.,

Van Breda M. [134], Kieso D., Weygandf J., Warfield T. [143, 144], Kovalev V. [145], Medvedev A. [155], Poşerstnik N. [184], Răileanu V. [119], Semcenko J., Dziuba N. [202], Reabova R. [196] etc., precum şi activitatea practică a companiilor de leasing din Republica Moldova şi alte ţări.

După părerea noastră, din punct de vedere contabil veniturile şi cheltuielile companiilor de leasing trebuie să fie clasificate în două grupe principale:

1) venituri şi cheltuieli din contractele de leasing;
2) venituri şi cheltuieli din alte fapte economice.

Componenţa şi modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din primă grupă sînt condiţionate de tipul (forma) leasingului. În conformitate cu legislaţia în vigoare, în funcţie de nivelul repartizării între locator şi locatar a riscurilor şi avantajelor aferente dreptului de proprietate asupra bunului în regim de leasing, se disting două forme principale de leasing: financiar şi operaţional. La stabilirea formei leasingului trebuie luat în considerare faptul că riscurile includ pierderile potenţiale rezultate din gradul scăzut de utilizare a bunului, de uzura morală şi din variaţiile venitului datorate modificărilor condiţiilor economice, iar avantajele reprezintă estimarea unei activităţi profitabile pe durata contractului de leasing a bunului, precum şi a unor cîştiguri rezultate din creşterea valorii sau din realizarea valorii rămase a bunului transmis în leasing. Clasificarea leasingului trebuie efectuată la începutul contractului de leasing în conformitate cu principiul prevalenţei economicului asupra juridicului, adică pornind mai curînd de la conţinutul tranzacţiei decît de la forma juridică a contractului de leasing.

Leasingul financiar are, de regulă, un caracter nereziliabil şi prevede transmiterea părţii predominante din riscurile şi avantajele aferente utilizării şi deţinerii bunurilor de la locator la locatar. În acest caz, este obligatorie respectarea şi reflectarea în contractul de leasing a cel puţin uneia din următoarele condiţii care sînt prevăzute în art. 4 din Legea cu privire la leasing [5] şi paragraful 10 din SNC 17 [39]:

- riscurile şi beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra bunului obiect al leasingului se transmit locatarului la momentul încheierii contractului de leasing;
- suma ratelor de leasing constituie cel puţin 90% din valoarea de răscumpărare a bunului transmis în leasing;
- contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului obiect al leasingului către locatar la expirarea contractului;
- perioada de leasing depăşeşte 75% din durata de funcţionare utilă a bunului obiect al leasingului.

În cadrul leasingului financiar bunurile se reflectă în Bilanţul contabil al locatarului, iar locatorul (compania de leasing) înregistrează transmiterea bunurilor în leasing ca ieşire a acestora.

În această situație, apare problema contabilizării tranzacțiilor aferente transmiterii bunurilor în leasing financiar care, în literatura de specialitate, este tratată în mod diferit.

Astfel, unii autori (Hendrixen S., Van Breda M. [134], Poşerstnik N. [184]) echivalează tranzacțiile sus-menționate cu vînzările pe credit şi propun decontarea integrală a valorii bunurilor la venituri şi cheltuieli în momentul transmiterii acestora locatarilor. De remarcat că această recomandare se aplică şi în practica contabilă a unor companii de leasing autohtone. În opinia noastră, abordarea menționată nu este argumentată şi nu asigură respectarea principiilor contabile fundamentale şi, în primul rînd, a principiilor concordanței şi periodicității, deoarece bunurile transmise în leasing generează avantaje economice pe toată durata contractului de leasing, care, de regulă, cuprinde mai multe perioade de gestiune.

După părerea altor cercetători (Dumitrean E. [99], Pahone C. [244]), transmiterea bunurilor în leasing trebuie înregistrată în calitate de împrumuturi acordate. Considerăm că această recomandare nu poate fi aplicată în practica companiilor de leasing autohtone, deoarece contravine prevederilor legislației în vigoare. Astfel, conform art. 867 alin. (1) din Codul civil [1], în cazul acordării împrumuturilor o parte (împrumutător) se obligă să dea în proprietate celeilalte părți (împrumutatul) bani sau alte bunuri fungibile, iar aceasta se obligă să restituie banii în aceeaşi sumă sau bunurile de acelaşi gen, calitate şi cantitate la expirarea termenului pentru care i-au fost date. În cazul în care condițiile sus-menționate nu se respectă (de exemplu, la expirarea termenului împrumuturilor se restituie alte active sau se recuperează valoarea activelor primite cu mijloace băneşti), acordarea împrumuturilor în natură se consideră vînzare obişnuită a activelor cu recunoaşterea veniturilor, cheltuielilor şi calcularea TVA. Însă, în condițiile leasingului financiar bunurile, de regulă, nu se restituie locatorului şi, prin urmare, tranzacțiile aferente nu pot fi considerate drept împrumuturi.

Alți autori (Gray S., Needles B. [127], Răileanu V. [119]) recomandă a reflecta bunurile transmise în leasing financiar ca majorare a creanțelor şi diminuare a valorii bunurilor nominalizate. Această abordare se conține şi în IAS 17 „Contracte de leasing" [198, p. 947–948]. În opinia noastră, recomandarea nominalizată nu poate fi aplicată în mod direct în practica companiilor de leasing autohtone, deoarece, în conformitate cu principiul necompensării, veniturile şi cheltuielile din contractele de leasing financiar urmează a fi înregistrate separat în contabilitate şi în rapoartele financiare.

Veniturile din contractele de leasing financiar (ratele de leasing) trebuie să includă valoarea de răscumpărare a bunurilor transmise în leasing aferentă perioadei de gestiune curente şi dobînda de leasing, iar cheltuielile – valoarea de bilanț a bunurilor transmise în leasing aferentă perioadei specificate. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor din aceste contracte de leasing urmează a fi

efectuată în baza contabilității de angajamente, pe măsura survenirii termenului de achitare a valorii de răscumpărare a bunurilor obiecte ale leasingului. În acest context, este necesar a lua în considerare faptul că avansurile primite în contul achitării ratelor de leasing se recunosc ca venituri doar la transmiterea bunurilor către locatari.

Veniturile şi cheltuielile din leasingul financiar trebuie evaluate în conformitate cu clauzele stipulate în contractul de leasing. În cele mai frecvente cazuri ratele de leasing se achită în sume egale la finele lunii sau a altei perioade stabilite în contract, ceea ce generează probleme privind repartizarea veniturilor între valoarea de răscumpărare a bunurilor şi dobînzilor aferente. Modul de repartizare a veniturilor nominalizate este ilustrat prin următorul exemplu.

Exemplul 4.4. *În ianuarie 2006 compania „Alfa-Leasing" S.A. a transmis un autocamion în leasing financiar pe un termen de 5 ani. Valoarea de răscumpărare a autocamionului constituie 100 000 lei, iar valoarea de bilanţ – 80 000 lei. Suma totală a ratelor de leasing este de 150 000 lei şi, conform condiţiilor contractuale, se achită la finele fiecărui an în părţi egale cu 30 000 lei. Rata efectivă anuală a dobînzii este de 15,2388%.*

În baza datelor din exemplu trebuie să se efectueze calculele prezentate în tabelul 4.7.

Tabelul 4.7

Calculul repartizării veniturilor din transmiterea autocamionului în leasing*

Anul de gestiune	Valoarea de răscumpărare nerecuperată, lei	Rata dobînzii, %	Dobînda, lei	Ratele de leasing, lei	Cota valorii de răscumpărare de achitat, lei
1	2	3	4 (col.2 x col.3)	5	6 (col.5 – col.4)
2006	100 000	15,2388	15 238	30 000	14 762
2007	85 238	15,2388	12 989	30 000	17 011
2008	68 227	15,2388	10 397	30 000	19 603
2009	48 624	15,2388	7 409	30 000	22 591
2010	26 033	15,2388	3 967	30 000	26 033
Total	**–**	**–**	**50 000**	**150 000**	**100 000**

***Sursa:** Elaborat de autor*

Cota-parte a valorii de bilanţ recunoscută ca cheltuieli aferente leasingului financiar se calculează, de regulă, în baza cotei procentuale a valorii de bilanţ a bunurilor faţă de valoarea de răscumpărare a acestora. Astfel, potrivit datelor prezentate în exemplul 4.4, suma cheltuielilor nominalizate va constitui:

- în anul 2006 – 11 810 lei [(80 000 : 100 000) x 14 762];
- în anul 2007 – 13 609 lei [(80 000 : 100 000) x 17 011] etc.

Tranzacțiile de leasing financiar trebuie să fie perfectate cu documente primare. Actualmente, modul de perfectare documentară a tranzacțiilor sus-menționate nu este reglementat sub aspect normativ, ceea ce creează dificultăți pentru companiile de leasing, în special, la calcularea TVA şi a venitului impozabil. După părerea noastră, în cazul efectuării tranzacțiilor de leasing financiar, trebuie aplicate următoarele documente principale:

- facturi de expediție cu mențiunea *„bunuri transmise în leasing"* – la transmiterea bunurilor în leasing;
- facturi fiscale şi note de contabilitate – la expirarea lunii sau altui termen de achitare a ratelor de leasing, stabilit de contract.

Informațiile din documentele primare aferente veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing financiar trebuie să fie reflectate în conturile contabile în fiecare perioadă de gestiune. Planul de conturi în vigoare nu reglementează în mod special metodica de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor nominalizate. Ca urmare, în practica contabilă a companiilor de leasing aceste venituri şi cheltuieli se contabilizează în mod diferit. Astfel, la majoritatea companiilor de leasing veniturile şi cheltuielile din valoarea de răscumpărare şi de bilanț a bunurilor transmise în leasing se reflectă respectiv în componența veniturilor şi cheltuielilor din activitatea de investiții (conturile 621 şi 721), iar veniturile din dobînzi – în componența veniturilor din activitatea financiară (contul 622). Această situație conduce la faptul că multe companii de leasing nu înregistrează venituri şi cheltuieli din activitățile de bază, ceea ce denaturează substanțial informațiile contabile.

După părerea noastră, la începutul termenului de leasing valoarea de răscumpărare (contractuală) a bunurilor transmise în leasing trebuie înregistrată ca majorare a creanțelor şi a veniturilor anticipate, iar valoarea de bilanț a acestora – ca cheltuieli anticipate şi decontare a valorii de intrare a bunurilor menționate. Pe măsura survenirii termenelor de achitare a ratelor de leasing cota valorii de răscumpărare a bunurilor urmează a fi reflectată ca venituri din activitatea de bază în contul 611, iar valoarea de bilanț a bunurilor – ca cheltuieli din această activitate – în contul 711. Considerăm că şi dobînda de leasing trebuie să fie contabilizată în componența veniturilor din activitățile de bază ale companiilor de leasing. De asemenea, este rezonabil ca în aceste companii contul 611 să fie denumit «Cifra de afaceri», cu delimitarea veniturilor pe următoarele subconturi: 6111 «Venituri din valoarea de răscumpărare a bunurilor transmise în leasing financiar» şi 6112 «Venituri din dobînzi».

La recunoaşterea şi evaluarea veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing financiar considerăm că este necesar să se întocmească următoarele formule contabile de bază care sînt prezentate în tabelul 4.8 cu utilizarea datelor din exemplul 4.4.

Tabelul 4.8

Formule contabile pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor locatorului aferente tranzacțiilor de leasing financiar*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Reflectarea valorii de răscumpărare (fără TVA) a autocamionului transmis în leasing care urmează a fi achitată:			
	în anul 2006 (30 000 lei – 15 238 lei)	14 762	221	515
	în anii 2007–2011 (100 000 lei – 14 762 lei)	85 238	134	422
2.	Înregistrarea TVA aferentă valorii de răscumpărare a autocamionului transmis în leasing care urmează a fi achitată:			
	în anul 2006 (14 762 lei x 20%)	2 952	221	535
	în anii 2007–2011 (85 238 lei x 20%)	17 048	134	535
3.	Reflectarea valorii de răscumpărare (inclusiv TVA) a autocamionului transmis în leasing financiar (100 000 lei + 2 952 lei + 17 048 lei)	120 000	953	-
4.	Reflectarea valorii de bilanț a autocamionului transmis în leasing care urmează a fi decontată la cheltuieli:			
	în anul 2006 [(80 000 lei : 100 000 lei) x 14 762 lei]	11 810	251	123
	în anii 2007–2011 (80 000 lei – 11810 lei)	68 190	141	123
5.	Decontarea la venituri a cotei valorii de răscumpărare a autocamionului la finele anului 2006	14 762	515	611
6.	Calcularea TVA aferentă cotei valorii de răscumpărare a autocamionului transmis în leasing decontată la veniturile anului 2006	2 952	535	534
7.	Decontarea la cheltuieli a cotei valorii de bilanț a autocamionului la finele anului 2006	11 810	711	251
8.	Reflectarea venitului sub formă de dobîndă pe anul 2006 (100 000 lei x 15,2388%)	15 238	228	611
9.	Încasarea mijloacelor băneşti de la locatar în contul achitării creanțelor pe anul 2006 privind:			
	cota valorii de răscumpărare a autocamionului (14 762 lei + 2 952 lei)	17 714	242	221
	dobînda de leasing	15 238	242	228

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

În tabelul 4.8 sînt prezentate doar formulele contabile de bază privind veniturile şi cheltuielile rezultate din contractele de leasing financiar. Schema integrală şi complexă a formulelor contabile aferente tranzacțiilor de leasing financiar elaborată de autorul tezei este expusă în *anexa 26*.

De menționat că dobînda aferentă leasingului financiar, de regulă, se recunoaşte ca venit şi se calculează la finele fiecărei luni sau a altei perioade stabilite în contract. Totodată, în conformitate cu politica de contabilitate, considerăm că compania de leasing poate reflecta suma totală a dobînzilor la începutul termenului de leasing ca venituri anticipate cu decontarea ulterioară

la veniturile perioadei de gestiune curente, pe măsura survenirii termenelor de achitare a dobînzilor prevăzute în contractul de leasing. În acest caz, după părerea noastră, trebuie întocmite următoarele formule contabile:

1) la suma dobînzii care urmează a fi achitată în cursul primului an de gestiune: debit contul 228, credit contul 515;
2) la suma dobînzii care urmează a fi achitată în anii de gestiune următori: debit contul 134, credit contul 422;
3) la suma dobînzii calculate aferentă lunii curente sau altui termen de achitare prevăzut în contractul de leasing: debit contul 515, credit contul 611.

Conform art. 11 alin. (2) din Legea cu privire la leasing [5], la expirarea contractului de leasing financiar sînt posibile următoarele variante:

a) bunul trece în proprietatea locatarului, dacă durata contractului de leasing corespunde cu termenul de amortizare a bunului şi/sau au fost efectuate toate plăţile ce rezultă din obligaţiile contractuale şi dacă au fost executate alte obligaţii, în cazul în care părţile au convenit în acest sens în contract;
b) locatarul poate cumpăra bunul la valoarea lui reziduală convenită de părţi;
c) contractul poate fi prelungit la ratele de leasing stabilite anterior sau la rate reduse, bunul rămînînd în posesiunea şi folosinţa temporară a locatarului.

În unele situaţii, bunurile transmise în leasing financiar pot fi răscumpărate sau returnate de la locatari înainte de expirarea termenului prevăzut de contract. La răscumpărarea anticipată a bunurilor companiile de leasing pot acorda unele rabaturi care, de regulă, se calculează de la cota neachitată a valorii de răscumpărare a bunului răscumpărat. Modul de contabilizare a tranzacţiilor de răscumpărare anticipată a bunurilor obiecte ale leasingului nu este stipulat în actele normative actuale. În opinia noastră, la efectuarea tranzacţiilor sus-menţionate este necesară întocmirea următoarelor formule contabile:

1) la suma rabatului (fără TVA) oferit locatarului pentru răscumpărarea anticipată a bunurilor transmise în leasing: debit contul 711, credit unul din conturile 134, 221;
2) la suma TVA aferentă rabatului oferit pentru răscumpărarea anticipată a bunurilor: debit contul 535, credit unul din conturile 134, 221;
3) la cota neachitată a valorii de răscumpărare a bunurilor: debit unul din conturile 422, 515, credit contul 611;
4) la suma nedecontată a valorii de bilanţ a bunului răscumpărat anticipat de către locatar: debit contul 711, credit unul din conturile 141, 251.

În cazul restituirii anticipate a bunurilor transmise în leasing, apare problema corectării

ratelor de leasing. După părerea noastră, această corectare trebuie efectuată numai dacă rezilierea contractului de leasing se efectuează în baza înțelegerii comune a locatorului şi locatarului. În acest caz, apare problema determinării valorii bunurilor restituite la care acestea urmează a fi înregistrate în contabilitatea companiilor de leasing. Conform SNC 17, bunurile restituite trebuie contabilizate la valoarea de bilanț care nu a fost decontată la cheltuielile perioadei de gestiune curente. Totodată, valoarea de bilanț se decontează la cheltuieli în cursul termenului de leasing care, în majoritatea cazurilor, diferă esențial de durata de funcționare utilă a bunului respectiv. De exemplu, în cazul transmiterii în leasing financiar a unui obiect imobil pe un termen de 5 ani durata de funcționare utilă a acestora poate constitui 100 de ani. În această situație apare problema: la care valoare trebuie înregistrate bunurile returnate de la locatari? Acest aspect este abordat în lucrările economistului-contabil autohton Cauş-Țapu L., care propune de a include suma corectată a ratelor de leasing în valoarea de bilanț a bunurilor restituite [229, p. 36]. După părerea noastră, această propunere contravine principiului prudenței şi conduce la majorarea nejustificată a valorii bunurilor restituite. Considerăm că suma corectării valorii bunurilor trebuie înregistrată ca cheltuieli ale perioadei de gestiune în care a avut loc restituirea bunurilor menționate. În cazul în care la finele anului de gestiune, valoarea de bilanț a bunurilor restituite va fi cu mult mai mică decît valoarea lor de piață (reală), bunurile pot fi reevaluate în conformitate cu paragraful 37 din SNC 16 «Contabilitatea activelor pe termen lung». Diferențele din reevaluarea acestor bunuri urmează a fi reflectate în componența capitalului propriu cu decontarea la venituri şi/sau cheltuieli în cazul ieşirii (vînzării, casării, transmiterii) bunurilor nominalizate [38]. Dacă contractul de leasing financiar este reziliat din inițiativa sau din vina locatarului, toate pierderile rezultate din această reziliere trebuie să le suporte locatarul.

Leasing operațional se consideră leasingul în condițiile căruia riscurile şi avantajele aferente deținerii şi utilizării bunurilor rămîn pe seama locatarului. În cazul aplicării acestei forme de leasing bunurile se reflectă în Bilanțul contabil al locatorului. Transmiterea bunurilor în leasing şi restituirea acestora de la locatari urmează a fi înregistrată ca corespondență internă între subconturile contului 123 şi contului 124. În acest scop, propunem deschiderea la conturile 123 şi 124 a următoarelor subconturi: «Mijloace fixe transmise în leasing operațional» şi «Uzura mijloacelor fixe transmise în leasing operațional».

Tranzacțiile de leasing operațional generează venituri sub formă de plăți de leasing şi cheltuieli care cuprind: uzura, primele de asigurare, cheltuielile de reparație a bunurilor şi alte plăți care, conform condițiilor contractuale, urmează a fi recuperate de către locator. Recunoaşterea şi evaluarea veniturilor şi cheltuielilor din leasingul operațional trebuie efectuate în baza contabilității de angajamente, în conformitate cu condițiile contractului de leasing.

Veniturile şi cheltuielile din contractele de leasing operațional se recomandă să fie contabilizate în baza următoarelor documente primare principale: facturi de expediție, facturi fiscale, note de contabilitate etc. Modul de reflectare a elementelor nominalizate în conturile contabile nu este prevăzut în Planul de conturi actual. După părerea noastră, plățile de leasing operațional calculate trebuie înregistrate într-un subcont „Venituri din leasing operațional" care urmează a fi deschis la contul sintetic 611, iar cheltuielile trebuie colectate în cursul perioadei de gestiune (lunii) în contul 811, cu decontarea la finele perioadei de gestiune în contul 711.

În cele mai frecvente cazuri, bunurile transmise în leasing operațional sînt restituite locatorului. Totodată, în conformitate cu art. 11 alin. (3) din Legea cu privire la leasing [5], la expirarea contractului de leasing operațional sînt posibile şi alte variante:

a) bunul poate fi cumpărat de locatar la prețul convenit de părți;
b) contractul poate fi prelungit de către părți, bunul rămînînd în posesiunea şi folosința temporară a locatarului, la ratele stabilite anterior sau la rate modificate, în funcție de nivelul inflației şi de evoluția pieței, ținîndu-se cont de regulile echității.

Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing operațional este ilustrat în exemplul 4.5..

Exemplul 4.5. *În noiembrie 2006 compania „Alfa-Leasing" S.A. a transmis întreprinderii „Viitorul" S.R.L. un autoturism în leasing operațional pe un termen de 15 luni. Valoarea de intrare a autoturismului constituie 150 000 lei, valoarea probabilă rămasă – 10 000 lei, suma uzurii acumulate – 30 000 lei, plata de leasing lunară (fără TVA) – 2 500 lei. Uzura autoturismului se calculează prin metoda casării liniare conform normei anuale de 20%. În decembrie 2006 a fost efectuată în antrepriză reparația autoturismului din contul locatorului în valoarea totală (fără TVA) de 5 000 lei.*

În baza datelor din acest exemplu, în contabilitatea locatorului (companiei „Alfa-Leasing" S.A.) trebuie întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 4.9. În cazul leasingului operațional apar şi alte tranzacții care, în opinia noastră, trebuie să fie înregistrate prin formulele contabile prezentate în *anexa 27*.

În companiile de leasing, în afară de cheltuielile aferente contractelor de leasing, apar şi alte cheltuieli care sînt nemijlocit legate de activitatea acestora. Acestea cuprind cheltuielile cu personalul încadrat nemijlocit în activitatea de leasing (salarii, contribuții de asigurări sociale şi medicale, cheltuieli de detaşare etc.); uzura, reparația şi întreținerea mijloacelor fixe utilizate nemijlocit în activitatea de leasing; serviciile comunale; plățile pentru telefon, internet etc. Cheltuielile nominalizate nu pot fi atribuite în mod direct la contractele de leasing financiar şi/sau operațional, precum şi la cheltuielile comerciale sau generale ale companiilor de leasing. Actualmente, contabilitatea acestor cheltuieli nu este reglementată sub aspect normativ. După

părerea noastră, în cursul lunii cheltuielile aferente activității de leasing trebuie să fie contabilizate în contul 811 cu întocmirea următoarei formule contabile: debit contul 811, credit conturile 211, 213, 214, 227, 521, 522, 531, 532, 533, 539 etc. La finele lunii cheltuielile înregistrate în debitul contului 811 urmează a fi decontate în componența cheltuielilor perioadei de gestiune curente prin formula contabilă: debit contul 711, credit contul 811.

Tabelul 4.9

Formule contabile pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor locatorului aferente tranzacțiilor de leasing operațional*

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Suma, lei	Conturi corespondente	
			debit	credit
1.	Reflectarea valorii de intrare a autoturismului transmis în leasing operațional	150 000	123	123
2.	Reflectarea uzurii autoturismului transmis în leasing operațional	30 000	124	124
3.	Calcularea uzurii lunare a autoturismului transmis în leasing operațional [(150 000 lei – 10 000 lei) x (20% : 12)]	2 333	811	124
4.	Reflectarea valorii (fără TVA) serviciilor de reparație a autoturismului transmis în leasing	5 000	811	521
5.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii serviciilor de reparație a autoturismului transmis în leasing (5 000 lei x 20%)	1 000	534	521
6.	Decontarea la finele perioadei de gestiune (lunii, trimestrului) a consumurilor aferente reparației şi uzurii autoturismului transmis în leasing (2 333 lei + 5 000 lei)	7 333	711	811
7.	Calcularea plăților lunare de leasing (fără TVA)	2 500	228	611
8.	Reflectarea TVA aferentă plăților de leasing calculate (2 500 lei x 20%)	500	228	534
9.	Înregistrarea valorii de intrare a autoturismului restituit de către locatar la expirarea termenului contractului de leasing	150 000	123	123
10.	Reflectarea uzurii autoturismului restituit de către locatar la expirarea termenului contractului de leasing	64 995	124	124

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

La contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor din tranzacțiile de leasing trebuie luate în considerare şi aspectele fiscale ale acestora. Astfel, conform art. 5 din Codul fiscal, în cazul *leasingului financiar,* locatarul este tratat ca proprietar al bunurilor primite în leasing [2], iar în cazul *leasingului operațional* calitatea de proprietar o are locatorul. Calcularea şi deducerea uzurii mijloacelor fixe care fac obiectul unui contract de leasing se efectuează de către locatar în cazul leasingului financiar şi de către locator în cazul leasingului operațional.

În cadrul unui contract de leasing (financiar sau operațional) data livrării se consideră data specificată în contract pentru plata ratei de leasing. Potrivit art. 108 din Codul fiscal, în cazul

încasării ratei de leasing în avans, data livrării se consideră data încasării avansului [2]. După părerea noastră, această prevedere din Codul fiscal nu este justificată, deoarece prevede calcularea TVA în baza contabilității de casă, şi nu a contabilității de angajamente, cum este stabilit pentru alte tipuri de livrări impozabile cu TVA.

În rapoartele financiare ale companiilor de leasing trebuie să fie prezentate informațiile semnificative privind veniturile şi cheltuielile rezultate din contractele de leasing financiar şi/sau operațional, precum şi suma totală a cheltuielilor aferente activității de leasing.

4.4. Aspecte problematice ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de întreprinzător

Cooperativele de întreprinzător reprezintă întreprinderi cu statut de persoană juridică, ai cărei membri sînt persoane juridice şi/sau fizice care practică activitate de întreprinzător. Modul de constituire şi funcționare a acestor cooperative este reglementat de Legea privind cooperativele de întreprinzător [6]. În funcție de genul de activitate, se disting mai multe tipuri de cooperative, din care principalele sînt prezentate în figura 4.4.

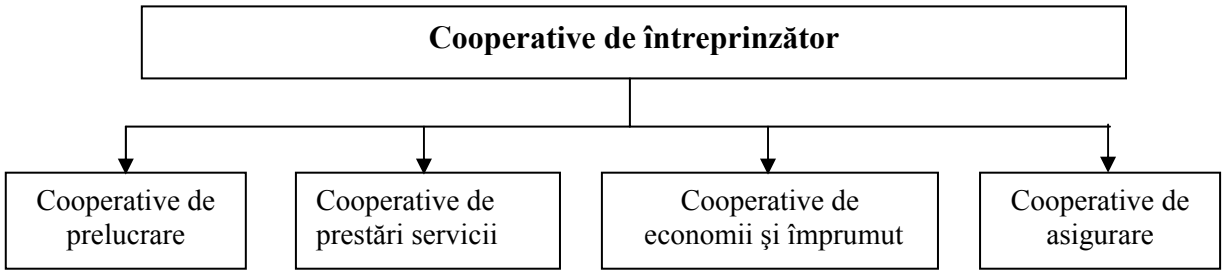

Figura 4.4. Clasificarea cooperativelor de întreprinzător*

***Sursa:** *Elaborat de autor în baza Legii privind cooperativele de întreprinzător [6]*

În paragraful de față sînt examinate particularitățile contabilității veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de prestări servicii care au căpătat o răspîndire largă în diferite ramuri ale economiei naționale şi, în special, în agricultură. Aceste cooperative prestează servicii de transport, de intermediere, de prelucrare a terenurilor, de consultanță, de comercializare a produselor, mărfurilor şi a altor bunuri atît pentru membrii săi, cît şi pentru întreprinderi şi persoane fizice terțe. În cadrul activității cooperativelor de întreprinzător se formează un sistem complex şi diversificat de relații cu cumpărătorii şi furnizorii, cu alți debitori şi creditori. Astfel de relații se concretizează în tranzacții operaționale interne şi externe care generează anumite elemente de venituri şi cheltuieli.

Modul de contabilizare a tranzacțiilor sus-menționate este reglementat de Indicațiile metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător (în continuare – Indicații

metodice) [53], care au fost elaborate cu participarea nemijlocită a autorului tezei. Unele aspecte contabile şi fiscale ale tranzacţiilor operaţionale ale cooperativelor de întreprinzător sînt abordate în lucrările autorilor autohtoni: Grabarovschi L., Ţiriulnicova N., Zlatina N. [122], Ţapu L., Ceban S., Sidorenco D., Sturzu I. [137]. În aceste lucrări sînt expuse, în primul rînd, problemele care apar la contabilizarea şi impozitarea operaţiunilor de constituire şi modificare a capitalului social, decontărilor cooperativelor cu furnizorii şi cumpărătorii, precum şi la calcularea venitului impozabil, TVA şi a altor impozite şi taxe.

În prezent lipsesc investigaţiile complexe referitoare la particularităţile contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor în cooperativele sus-menţionate. După părerea noastră, contabilitatea acestor venituri şi cheltuieli trebuie să fie bazată pe conceptele şi principiile contabile fundamentale care sînt valabile şi obligatorii pentru toate întreprinderile. Totodată, la contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de întreprinzător, apar probleme specifice care, în special, se referă la repartizarea veniturilor şi cheltuielilor între tranzacţiile operaţionale interne şi externe, precum şi la recunoaşterea şi evaluarea veniturilor şi cheltuielilor sub formă de rabaturi (adaosuri) cooperatiste.

Necesitatea contabilizării separate a veniturilor şi cheltuielilor pe tranzacţii interne şi externe, în opinia noastră, este condiţionată de doi factori principali:

1) determinarea volumului efectiv de participare a fiecărui membru la relaţiile economice cu cooperativa în perioada de gestiune curentă;
2) beneficierea de facilităţi fiscale prevăzute în conformitate cu legislaţia în vigoare..

În acest context, evidenţa separată a veniturilor şi cheltuielilor pe tranzacţii interne şi externe este actuală şi importantă. Pentru ţinerea acestei contabilităţi considerăm că este necesar să se clarifice noţiunile de tranzacţii interne şi tranzacţii externe. Tranzacţiile interne sînt tranzacţiile realizate în cadrul cooperativei (între cooperativă şi membrii acesteia), iar tranzacţiile externe – tranzacţii între cooperativă şi terţi (persoane juridice şi fizice din afara cooperativei). Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor cooperativei din tranzacţiile externe trebuie ţinută în acelaşi mod ca şi evidenţa veniturilor şi cheltuielilor ale altor întreprinderi.

În cazul tranzacţiilor interne apar unele particularităţi care, preponderent, se referă la venituri şi cheltuieli sub formă de rabaturi (adaosuri) cooperatiste care reprezintă reduceri (majorări) la preţurile bunurilor livrate (tarifele pentru serviciile prestate) acordate de cooperativă membrilor săi sau cooperativei de către membrii acesteia. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se aplică şi se aprobă de către organul împuternicit al cooperativei după expirarea anului de gestiune, la respectarea simultană a următoarelor condiţii, stabilite în art. 70 alin. (1) din Legea privind cooperativele de întreprinzător: cooperativa nu are pierderi de bilanţ în anul pentru care se efectuează plata rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste; mărimea capitalului propriu al cooperativei

nu este mai mică decît mărimea capitalului ei social şi calcularea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste nu schimbă acest raport; cooperativa este solvabilă şi plata rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste nu conduce la insolvabilitatea acesteia [6].

Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor din rabaturile (adaosurile) cooperatiste trebuie efectuată conform contabilității de angajamente, în funcție de momentul acordării lor: pînă la sau după aprobarea raportului financiar anual. Astfel, rabaturile (adaosurile) cooperatiste acordate pînă la aprobarea raportului financiar anual trebuie să fie recunoscute în luna decembrie a anului de raportare, indiferent de perioada în care acestea au fost efectiv acordate. Rabaturile (adaosurile) cooperatiste acordate după aprobarea raportului financiar anual urmează a fi recunoscute în luna în care acestea au fost anunțate de către consiliul cooperativei sau alt organ împuternicit al acesteia.

Evaluarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste se recomandă a fi efectuată în raport cu volumul efectiv de participare a membrului cooperativei la tranzacțiile interne cu aceasta. În acest scop, drept bază pot servi ponderea veniturilor nete ale membrilor cooperativei în volumul total de venituri nete ale acesteia sau alt indicator prevăzut în statutul cooperativei. Modul de evaluare a rabaturilor şi adaosurilor cooperatiste este ilustrat prin exemplul de mai jos.

Exemplul 4.6. *Cooperativa de întreprinzător "Sărăteni" are 4 fondatori, livrează îngrăşăminte şi prestează servicii de procurare şi de vînzare a porumbului. În cursul anului de gestiune au fost vîndute 1 900 kg de îngrăşăminte la preţul de 25 lei/1 kg şi procurate 1 280 chintale de porumb la preţul de 150 lei pentru un chintal. În luna ianuarie a anului următor (pînă la prezentarea raportului financiar anual), consiliul cooperativei a anunţat rabaturi cooperatiste în mărime de 3 lei la fiecare kilogram de îngrăşăminte şi adaosuri în mărime de 2 lei pentru fiecare chintal de porumb procurat de la membrii cooperativei. Suma totală a rabaturilor cooperatiste constituie 5 700 lei (3 lei x 1 900 kg), iar a adaosurilor – 2 560 lei (2 lei x 1 280 chintale).*

În baza datelor din exemplu, suma rabaturilor (adaosurilor) pentru fiecare membru al cooperativei trebuie calculate în modul prezentat în tabelul 4.10.

Tabelul 4.10

Calculul rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste*

Denumirea membrului cooperativei	Ponderea în veniturile nete ale cooperativei, %	Suma rabaturilor cooperatiste, lei	Suma adaosurilor cooperatiste, lei
Gospodăria țărănească „Vîlcu"	35	1 995	896
Gospodăria țărănească „Munteanu"	30	1 710	768
Întreprinderea „Porumbeni" S.R.L.	20	1 140	512
Gospodăria țărănească "Pruteanu"	15	855	384
Total	**100**	**5 700**	**2 560**

****Sursa:*** *Elaborat de autor*

Rabaturile (adaosurile) cooperatiste se contabilizează în baza calculelor respective, aprobate de către consiliul cooperativei sau alt organ împuternicit al acesteia care se consideră drept documente justificative. Informaţiile din calculele menţionate urmează a fi reflectate în *Conturile personale ale membrilor cooperativei* care reprezintă registre de evidenţă analitică a veniturilor şi cheltuielilor din tranzacţiile interne ale cooperativei, precum şi a decontărilor cu membrii acesteia. Conturile personale sînt obligatorii atît pentru cooperativă, cît şi pentru membrii acesteia şi trebuie să conţină un şir de indicatori, din care nemijlocit la rabaturi (adaosuri) se referă: datele generalizatoare privind procurările (vînzările) efectuate între cooperativă şi membrul respectiv; ponderea vînzărilor şi procurărilor în cadrul tranzacţiilor interne în volumul total al procurărilor şi vînzărilor cooperativei; suma împrumuturilor acordate (primite); datele privind dividendele şi rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate şi achitate. Informaţiile din conturile personale se utilizează în diferite scopuri, cum ar fi: exercitarea controlului asupra cotelor membrilor cooperativei şi împrumuturilor acordate (primite); urmărirea ponderii vînzărilor şi procurărilor în cadrul tranzacţiilor interne; evaluarea situaţiei privind decontările cu membrii cooperativei; luarea măsurilor oportune privind stingerea creanţelor şi datoriilor cu termenul de prescripţie expirat; calcularea, repartizarea şi achitarea dividendelor şi rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste.

Operaţiunile privind acordarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste trebuie reflectate în conturile contabile, în funcţie de momentul acordării lor: pînă la sau după aprobarea raportului financiar anual. De menţionat că în practica contabilă a cooperativelor rabaturile (adaosurile) cooperatiste acordate pînă la aprobarea raportului financiar anual se reflectă în mod diferit. Astfel, unele cooperative înregistrează rabaturile acordate ca majorare simultană a costului vînzărilor sau a altor cheltuieli operaţionale şi a datoriilor faţă de părţile legate, iar adaosurile – ca ajustare a veniturilor din vînzări şi a creanţelor părţilor legate. În alte cooperative rabaturile se contabilizează ca ajustare (diminuare) concomitentă a creanţelor pe termen scurt ale părţilor legate şi a veniturilor din vînzări, iar adaosurile – ca majorare a costului vînzărilor şi a datoriilor faţă de părţile legate.

În opinia noastră, mai corectă este contabilizarea rabaturilor ca ajustare a veniturilor din vînzări, iar a adaosurilor – ca majorare a costului vînzărilor. Această afirmaţie se argumentează prin faptul că rabaturile (adaosurile) reprezintă o formă de repartizare a veniturilor (acoperire a pierderilor) cooperativei între membrii acesteia şi, prin urmare, este rezonabilă diminuarea veniturilor şi majorarea cheltuielilor aferente activităţii de bază a cooperativei. Înregistrarea rabaturilor şi adaosurilor în modul expus mai sus corespunde conceptelor şi principiilor contabile fundamentale şi, în primul rînd, principiilor prudenţei şi periodicităţii care au o importanţă deosebită la calcularea indicatorilor din rapoartele financiare. Pentru reflectarea distinctă în contabilitate a veniturilor şi cheltuielilor aferente vînzării mărfurilor (prestării serviciilor)

membrilor cooperativei, propunem să se deschidă în cadrul conturilor 611 şi 711 subconturile prezentate în tabelul 4.11.

Tabelul 4.11

Nomenclatorul subconturilor de evidență a veniturilor din vînzări şi a costului vînzărilor în cooperativele de întreprinzător*

Contul 611 „Cifra de afaceri”	Contul 711 „Costul vînzărilor”
6111 „Venituri din vînzarea bunurilor membrilor cooperativei”	7111 „Costul bunurilor vîndute membrilor cooperativei”
6112 „Venituri din vînzarea bunurilor terților”	7112 „Costul bunurilor vîndute terților”
6113 „Venituri din servicii prestate membrilor cooperativei”	7113 „Costul serviciilor prestate membrilor cooperativei”
6114 „Venituri din servicii prestate terților”	7114 „Costul serviciilor prestate terților”

****Sursa:** Elaborat de autor*

Considerăm că este necesar ca rabaturile cooperatiste acordate pînă la prezentarea rapoartelor financiare anuale să fie înregistrate în luna decembrie a anului de raportare prin formula contabilă de stornare: debit contul 223, credit contul 611. În cazul întocmirii formulei contabile nominalizate în contul 223 poate apărea sold creditor. Aceasta are loc atunci cînd rabatul cooperatist se acordă membrului cooperativei care şi-a achitat integral sau parțial datoriile față de cooperativă aferente perioadei de gestiune pentru care se acordă rabatul. Conform paragrafului 30 din SNC 5, nu se admite stingerea reciprocă a activelor şi datoriilor [30]. De aceea, la întocmirea rapoartelor financiare ale cooperativei soldul creditor al contului 223 trebuie decontat în creditul contului 522 şi înregistrat în capitolul 5 *„Datorii pe termen scurt”* din Bilanțul contabil.

Adaosurile cooperatiste calculate pînă la aprobarea rapoartelor financiare anuale urmează a fi înregistrate în contabilitate ca majorare a costului vînzărilor şi a datoriilor față de părțile legate prin următoarea formulă contabilă cu înregistrare obişnuită: debit contul 711, credit contul 522. Aplicarea conturilor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor din vînzări este condiționată de faptul că rabaturile (adaosurile) trebuie să fie reflectate în aceleaşi conturi în care au fost contabilizate veniturile şi cheltuielile din activitatea de bază a cooperativei. Această modalitate de înregistrare a rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste rezultă şi din paragraful 41 al Indicațiilor metodice [53].

În cazurile în care rabaturile (adaosurile) cooperatiste se calculează şi se repartizează după aprobarea rapoartelor financiare anuale, veniturile şi cheltuielile perioadei de gestiune curente nu se afectează. În conformitate cu paragraful 42 din Indicațiile metodice, aceste rabaturi (adaosuri) urmează a fi înregistrate în contabilitatea cooperativei ca corectare a rezultatelor perioadelor precedente în contul omonim 331 [53]. După părerea noastră, această prevedere a Indicațiilor metodice nu este justificată, deoarece, în conformitate cu Planul de conturi actual, în contul 331

trebuie înregistrate doar elementele de venituri şi cheltuieli aferente anilor precedenți, cu condiția că există documentele primare justificative [52]. În cazul repartizării rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste după aprobarea rapoartelor financiare anuale, documentul justificativ – decizia organului împuternicit al cooperativei – se întocmeşte în următorul an. De aceea considerăm rezonabilă reflectarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste specificate ca diminuare a profitului anilor precedenți şi ca majorare a datoriilor față de membrii cooperativei prin următoarea formulă contabilă: debit contul 332, credit contul 522. Această propunere se justifică şi prin faptul că, după închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli şi reformarea Bilanțului contabil al cooperativei, rezultatul financiar al acesteia s-a decontat în contul 332.

De remarcat, că pentru membrii cooperativei rabaturile reprezintă diminuări ale cheltuielilor, iar adaosurile – majorări ale veniturilor din activitățile de bază. Prin urmare, în contabilitatea membrilor cooperativei rabaturile trebuie înregistrate ca ajustare a cheltuielilor aferente activităților de bază şi a datoriilor față de părțile legate, iar adaosurile – ca majorare a creanțelor părților legate şi a veniturilor din activitățile de bază.

Conform paragrafului 43 din Indicațiile metodice [53], datoriile cooperativei față de membrii săi privind rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate pot fi achitate prin: mijloace băneşti; patrimoniu nebănesc; decontarea creanțelor reciproce; transformarea rabaturilor (adaosurilor) calculate membrilor cooperativei în partea cotei acestora sau în împrumuturile acordate cooperativei. În cele mai frecvente cazuri, rabaturile (adaosurile) cooperatiste se achită prin mijloace băneşti cu întocmirea formulei contabile: debit contul 522, credit unul din conturile 241, 242, 244.

Achitarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste prin patrimoniu nebănesc poate fi efectuată cu acordul consiliului cooperativei şi al fiecărui deținător al cotei şi trebuie reflectată în contabilitate ca o operațiune de vînzare-cumpărare ordinară. În acest caz, patrimoniul nebănesc trebuie evaluat la valoarea justă (de piață) şi impozitat cu TVA în conformitate cu prevederile titlului III *„Taxa pe valoarea adăugată”* din Codul fiscal. Valoarea de bilanț a patrimoniului nebănesc transmis în contul achitării rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste urmează a fi înregistrată ca majorare a cheltuielilor perioadei de gestiune curente şi ca diminuare a activelor, iar valoarea justă (fără TVA) a acestuia – ca majorare simultană a creanțelor şi a veniturilor perioadei de gestiune curente. Concomitent, trebuie efectuată decontarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor cooperativei aferente rabaturilor (adaosurilor) calculate şi achitate prin formula contabilă: debit contul 522, credit contul 223. În unele cooperative formula contabilă sus-menționată nu se întocmeşte, decontarea datoriilor față de membrii cooperativei fiind corelată în mod direct cu recunoaşterea veniturilor din activitatea operațională şi/sau neoperațională. Considerăm că în aceste cazuri nu se respectă prevederile

Planului de conturi în vigoare, întrucît pentru două tranzacţii economice – reflectarea valorii juste a patrimoniului nebănesc transmis membrilor cooperativei şi achitarea datoriilor faţă de aceştia – se întocmeşte doar o singură formulă contabilă. Această situaţie denaturează în mare măsură indicatorii din Bilanţul contabil, în special, în cazul cînd calcularea şi achitarea rabaturilor (adaosurilor) comerciale se efectuează în perioade de gestiune diferite.

În cazul în care membrul cooperativei are datorii faţă de cooperativă, rabaturile (adaosurile) cooperatiste calculate acestuia, prin decizia organului împuternicit al cooperativei confirmată de actul privind decontările reciproce pot fi folosite pentru decontarea creanţelor reciproce cu întocmirea formulei contabile: debit contul 522, credit contul 223.

Tranzacţiile de transformare a rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste calculate membrilor cooperativei în partea cotei acestora sau în împrumuturile acordate cooperativei trebuie efectuată în baza cererii şi contractului încheiat în formă scrisă. În astfel de situaţii, conform paragrafului 47 din Indicaţiile metodice, rabaturile (adaosurile) cooperatiste se înregistrează în contabilitatea cooperativei ca micşorare a datoriilor faţă de părţile legate şi majorare a altui capital format în acord sau a împrumuturilor de la părţi legate [53] cu întocmirea formulei contabile: debit contul 522, credit unul din conturile 311, 413, 513.

În afară de veniturile şi cheltuielile sub formă de rabaturi şi adaosuri cooperatiste, în cooperative pot apărea şi alte elemente specifice de venituri şi cheltuieli, cum ar fi:

- veniturile din dobînzi aferente cotelor neachitate ale membrilor cooperativei;
- veniturile din diferenţa dintre valoarea efectivă a aporturilor nebăneşti primite de la fondatori şi suma cotelor acestora în capitalul social al cooperativei;
- cheltuielile privind penalităţile calculate pentru neachitarea în termenul stabilit a rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste.

De menţionat că multe cooperative înregistrează veniturile şi cheltuielile specificate pe măsura încasării (plăţii) acestora, adică în baza contabilităţii de casă, ceea ce contravine prevederilor actelor normative în vigoare. După părerea noastră, indiferent de sursa de obţinere, veniturile şi cheltuielile cooperativei trebuie să fie reflectate în baza contabilităţii de angajamente în perioada de gestiune în care acestea au fost calculate fără luarea în considerare a momentului efectiv de încasare sau de plată a mijloacelor băneşti. Această afirmaţie rezultă din faptul că, în conformitate cu legislaţia în vigoare, cooperativele de întreprinzător sînt înregistrate ca persoane juridice şi nu pot aplica contabilitatea de casă atît în scopuri contabile, cît şi fiscale.

Veniturile şi cheltuielile specificate mai sus trebuie contabilizate în baza documentelor justificative. Actualmente, actele normative în vigoare nu stabilesc modul de documentare a acestor venituri. După părerea noastră, calcularea veniturilor şi cheltuielilor trebuie perfectată prin nota de

contabilitate care se consideră drept document primar, cu condiția că va conține elementele obligatorii prevăzute de legislația în vigoare.

Veniturile din dobînzi aferente cotelor neachitate ale membrilor cooperativei apar în cazurile în care nu se respectă termenele de achitare a cotelor menționate. Astfel de venituri apar frecvent în cazul depunerilor aporturilor în rate sau achitării cotelor prin patrimoniu nebănesc. Recunoaşterea dobînzilor ca venituri trebuie efectuată după expirarea termenului stipulat în actele de constituire ale cooperativei pentru depunerea aporturilor de către membrii acesteia, iar evaluarea – în modul stabilit de statutul cooperativei. Potrivit paragrafului 20 din Indicațiile metodice, dobînzile aferente aporturilor în capitalul social al cooperativei neachitate la termenul stabilit trebuie reflectate ca majorare a creanțelor pe termen scurt şi a veniturilor din activitatea de investiții [53]. În contextul recomandărilor de perfecționare a Planului de conturi actual, expuse în capitolul 1 al prezentei teze, considerăm că este mai corect a reflecta dobînzile sus-menționate în componența veniturilor financiare ale cooperativei prin formula contabilă: debit contul 228, credit contul 622.

Veniturile din diferența dintre valoarea efectivă a aporturilor nebăneşti primite de la fondatori şi suma cotelor acestora în capitalul social al cooperativei apar în cazurile în care diferențele menționate nu urmează a fi restituite fondatorilor, adică se recunosc ca primire a bunurilor cu titlu gratuit şi trebuie reflectate prin formula contabilă: debit unul din conturile 313, 537, credit contul 622.

Cheltuielile privind penalitățile apar cel mai frecvent în cazul în care rabaturile (adaosurile) cooperatiste nu sînt achitate în termenul prevăzut în decizia consiliului cooperativei sau a altui organ împuternicit al acesteia. De regulă, acest termen nu trebuie să depăşească 6 luni. Recunoaşterea cheltuielilor din penalități se recomandă să fie efectuată pe măsura calculării lor, iar evaluarea – în baza cotelor procentuale stabilite în statutul cooperativei. În conformitate cu paragraful 48 din Indicațiile metodice, penalitățile calculate urmează a fi reflectate în componența altor cheltuieli operaționale, ceea ce, în opinia noastră, nu este corect, deoarece penalitățile şi alte sancțiuni pecuniare nu se referă nemijlocit la activitatea de bază a cooperativei. În acest context, propunem ca penalitățile sus-menționate să fie înregistrate în componența veniturilor financiare prin formula contabilă: debit contul 722, credit contul 522.

Informațiile aferente veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de întreprinzător trebuie să fie reflectate în rapoartele financiare în acelaşi mod ca şi la alte întreprinderi, care aplică sistemul contabil simplificat şi/sau complet în partidă dublă. Totodată, în nota explicativă la rapoartele financiare anuale considerăm că este rezonabil să fie prezentate distinct informațiile privind veniturile (cheltuielile) rezultate din adaosurile (rabaturile) cooperatiste şi din alte tranzacții interne semnificative ale cooperativei.

SINTEZA REZULTATELOR OBȚINUTE

În prezenta teză sînt analizate şi dezvoltate noțiunile care formează fundamentul teoretic al contabilității veniturilor şi cheltuielilor, şi anume: se aprofundează definițiile de venituri şi cheltuieli, se propun unele criterii noi de clasificare a acestora. Examinarea problemelor aferente recunoaşterii şi evaluării elementelor de venituri şi cheltuieli a permis elaborarea recomandărilor privind aplicarea conceptelor şi principiilor contabile fundamentale, completarea criteriilor generale şi specifice de recunoaştere şi concretizarea condițiilor de evaluare a elementelor sus-menționate în diferite situații concrete.

În baza cercetării aspectelor metodologice ale contabilității diferitelor elemente de venituri şi cheltuieli a fost argumentată necesitatea unor noi abordări aferente elaborării politicii de contabilitate, aplicării documentelor primare, registrelor şi conturilor contabile, precum şi generalizării informațiilor în rapoartele financiare.

Cercetările efectuate au contribuit la fundamentarea recomandărilor privind perfecționarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor aferente bunurilor vîndute, serviciilor prestate, utilizării bunurilor de către terți, decontării datoriilor şi creanțelor cu termenul de prescripție expirat, rezultatelor inventarierii, facilităților fiscale, diferențelor de curs valutar şi de sumă, evenimentelor extraordinare, impozitului pe profit şi altor fapte economice. A fost elaborată metodologia contabilității diferitelor elemente de venituri şi cheltuieli, inclusiv formularele de documente primare, nomenclatorul conturilor contabile şi schemele de formule contabile noi, care permit obținerea unor informații veridice, relevante şi credibile privind veniturile şi cheltuielile întreprinderii necesare pentru evaluarea performanțelor acesteia în concordanță cu normele internaționale.

În lucrare sînt elucidate particularitățile contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din diferite sectoare şi ramuri ale economiei naționale. Pentru prima dată au fost identificate direcțiile de perfecționare a contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business prin diversificarea metodelor de recunoaştere şi de evaluare a acestora, simplificarea registrelor de evidență, armonizarea regulilor contabile şi fiscale. De asemenea, se abordează problemele privind contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor aferente exploatării anvelopelor şi deservirii tehnice a mijloacelor de transport auto, tranzacțiilor de leasing, rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste şi se stabilesc căile de modernizare a acesteia, luînd în considerare cerințele internaționale şi legislația actuală a Republicii Moldova.

Rezultatele obținute în urma cercetărilor efectuate au fost utilizate la elaborarea unor acte legislative şi normative în domeniul contabilității şi implementate în practica contabilă a întreprinderilor, precum şi în procesul didactic al instituțiilor de învățămînt cu profil economic.

CONCLUZII ŞI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate permit formularea următoarelor concluzii şi recomandări.

Concluzii

1. Veniturile şi cheltuielile constituie elemente contabile legate direct de determinarea rezultatului activității economico-financiare a întreprinderii. Informațiile despre venituri şi cheltuieli sînt furnizate de către contabilitate care este un proces ciclic continuu constituit din următoarele etape principale: stabilirea componenței, clasificarea, recunoaşterea, evaluarea, elaborarea politicii de contabilitate, perfectarea documentară, reflectarea în registrele şi conturile contabile, generalizarea în rapoartele financiare a veniturilor şi cheltuielilor.

2. Abordările naționale şi internaționale asupra noțiunilor de venituri şi cheltuieli pot fi divizate convențional în trei grupe care sînt corelate respectiv cu modificarea capitalului propriu, activelor şi datoriilor, efectului (produsului) activității întreprinderii. Fiecare grupă de abordări are anumite avantaje şi dezavantaje, însă, nici una din ele nu reflectă corect conținutul veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii.

3. Clasificarea veniturilor şi cheltuielilor pe tipuri de activități şi evenimente extraordinare, prevăzută în reglementările contabile actuale şi aplicată la întreprinderile autohtone, poartă un caracter convențional, are un şir de neajunsuri şi nu stabileşte criterii clare de delimitare a veniturilor şi cheltuielilor aferente activităților de bază, ceea ce creează dificultăți considerabile pentru întreprinderi la calcularea indicatorilor financiari şi fiscali.

4. Din punct de vedere contabil pot fi remarcate două abordări principale privind recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor – ca un procedeu tehnic al contabilității şi ca un proces complex de stabilire a perioadei în care veniturile şi cheltuielile pot fi înregistrate în contabilitate şi în rapoartele financiare. În opinia noastră, abordarea recunoaşterii ca un proces este mai corectă şi corespunde cerințelor economiei de piață şi normelor internaționale.

5. În literatura de specialitate autohtonă şi străină evaluarea este examinată în două maniere diferite: în primul rînd, – ca un criteriu de recunoaştere a elementelor contabile, inclusiv a veniturilor şi cheltuielilor, şi, în al doilea rînd, – ca o etapă separată a exercițiului contabil prin care se determină sumele veniturilor şi cheltuielilor perioadei de gestiune curente. Sîntem de părerea că examinarea evaluării ca o etapă separată este mai adecvată, deoarece aceasta este corelată nu numai cu recunoaşterea, ci şi cu celelalte etape ale exercițiului contabil.

6. Relevanța şi credibilitatea informațiilor privind elementele de venituri şi cheltuieli depind în mare măsură de procedeele şi metodele de evidență a acestora, stabilite în politica de contabilitate, precum şi de perfectarea documentară, reflectarea în registrele şi conturile contabile şi generalizarea

în rapoartele financiare a elementelor sus-menționate. În practica contabilă a întreprinderilor autohtone aceste probleme se soluționează în mod diferit şi nu întotdeauna corect.

7. Criteriile specifice de recunoaştere şi condițiile de evaluare a veniturilor din vînzarea bunurilor şi prestarea serviciilor, stabilite în reglementările contabile naționale, nu corespund în deplină măsură cerințelor internaționale. Modul de contabilizare a veniturilor nominalizate este reglementat doar sub aspect general, ceea ce generează probleme contabile şi fiscale la reflectarea tranzacțiilor aferente vînzărilor de bunuri cu disconturi (reduceri de preț), combinate, pe credit, cu livrări amînate, în consignație, pe bază de barter, precum şi prestării diferitelor tipuri de servicii.

8. Utilizarea activelor întreprinderii de către terți generează venituri sub formă de dobînzi, redevențe şi dividende, al căror mod de contabilizare nu este suficient reglementat sub aspect normativ şi abordat în literatura de specialitate. Planul de conturi actual conține doar formule contabile de bază privind veniturile nominalizate, ceea ce complică calcularea indicatorilor financiari ai întreprinderii şi nu asigură comparabilitatea acestora.

9. În procesul activității economico-financiare întreprinderea obține şi alte venituri care sînt condiționate de decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat, de reflectarea plusurilor de inventar şi recuperarea prejudiciului material, de înregistrarea diferențelor de curs valutar şi de sumă favorabile, de evenimentele extraordinare, de calcularea impozitului pe profit şi de alte fapte economice. Aceste venituri se înregistrează în diferite conturi contabile, ceea ce influențează negativ relevanța şi credibilitatea informațiilor şi generează probleme fiscale aferente calculării obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit şi TVA.

10. Componența şi modul de contabilizare a cheltuielilor aferente bunurilor vîndute sînt condiționate de următorii factori principali: metoda de evaluare curentă a bunurilor, metoda de evidență a stocurilor, unitățile de măsură a bunurilor utilizate la procurarea şi vînzarea acestora, momentul efectuării şi natura economică a cheltuielilor. Unele întreprinderi autohtone aplică metoda LIFO de evaluare a stocurilor, care nu este prevăzută în reglementările contabile internaționale şi influențează negativ mărimea unor indicatori importanți ce caracterizează rezultatele activității economico financiare a întreprinderii.

11. Actualmente, nu sînt stabilite componența cheltuielilor din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute, precum şi modul de documentare şi de reflectare a acestora în conturile contabile, în funcție de sursa de recuperare şi varianta de decontări între vînzători şi cumpărători: restituirea valorii bunurilor returnate; înlocuirea bunurilor returnate cu altele noi; remedierea defectelor (reparația) bunurilor necalitative; reducerea prețurilor la bunurile vîndute.

12. Cheltuielile privind serviciile prestate pot fi divizate convențional în trei grupe: inițiale, curente şi ulterioare. La contabilizarea acestor cheltuieli trebuie luați în considerare următorii factori principali:

momentul efectuării şi natura economică a cheltuielilor, durata prestării şi destinaţia serviciilor, tipul de activitate a întreprinderii. În practica contabilă actuală apar probleme aferente contabilităţii serviciilor de reparaţie a mijloacelor fixe primite în leasing operaţional (arendă, locaţiune), care nu sînt suficient reglementate sub aspect normativ şi abordate în literatura de specialitate.

13. Activitatea economico-financiară a întreprinderii generează, în afară de cheltuielile aferente vînzării bunurilor şi prestării serviciilor, şi alte cheltuieli care, în principal, rezultă din decontarea creanţelor compromise; acordarea facilităţilor fiscale; înregistrarea lipsurilor şi pierderilor constatate la inventariere; aplicarea amenzilor, penalităţilor, despăgubirilor şi altor sancţiuni pecuniare; înregistrarea diferenţelor de curs valutar şi de sumă nefavorabile; producerea evenimentelor extraordinare; calcularea impozitului pe profit şi din alte fapte economice. Contabilitatea cheltuielilor sus-menţionate se ţine în mod diferit şi nu întotdeauna corect.

14. Nivelul actual al contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business nu corespunde în deplină măsură cerinţelor economiei de piaţă şi normelor internaţionale. Recunoaşterea şi evaluarea contabilă a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor nominalizate se efectuează doar în baza conceptului contabilităţii de angajamente, ceea ce creează multiple probleme, în special, pentru întreprinzătorii individuali şi gospodăriile ţărăneşti în care proprietarii sînt concomitent şi angajaţi ai acestora. Registrele de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor prevăzute în reglementările contabile actuale au o structură complicată şi necesită simplificare, în funcţie de sistemul contabil utilizat şi metodele moderne aplicate în practica internaţională.

15. În cadrul întreprinderilor de transport auto apar probleme specifice aferente contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor rezultate din consumarea carburanţilor, lubrifianţilor şi lichidelor speciale; exploatarea anvelopelor şi acumulatoarelor; deservirea tehnică a automobilelor şi altor mijloace de transport. În literatura de specialitate autohtonă şi străină sînt recomandate diferite modalităţi de soluţionare a problemelor nominalizate care nu corespund practicilor internaţionale şi prevederilor legislaţiei în vigoare.

16. Contabilitatea elementelor de venituri şi cheltuieli ale companiilor de leasing este condiţionată de natura economică a acestor elemente şi forma leasingului: financiar sau operaţional. Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor companiilor de leasing nu este suficient reglementat sub aspect normativ şi abordat în mod complex în literatura de specialitate. Ca urmare, veniturile şi cheltuielile companiilor menţionate se reflectă în diferite conturi contabile, ceea ce denaturează substanţial informaţiile financiare şi generează probleme fiscale.

17. În cooperativele de întreprinzător apar probleme specifice privind repartizarea veniturilor şi cheltuielilor între tranzacţiile operaţionale interne şi externe, înregistrarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste şi a penalităţilor aplicate pentru nerespectarea termenelor de achitare a acestora,

reflectarea diferenţelor dintre valoarea estimativă a aporturilor nebăneşti ale fondatorilor şi cotelor acestora în capitalul social al cooperativei, precum şi a dobînzilor aferente cotelor neachitate.

Recomandări

1. Noţiunile de venituri şi cheltuieli trebuie aprofundate prin următoarele definiţii. Astfel, ***veniturile reprezintă creşteri ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări/majorări ale activelor sau diminuări/stingeri ale datoriilor, care au influenţat rezultatul (profitul/pierderea) net al anului de gestiune curent***, iar ***cheltuielile – diminuări ale avantajelor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri/diminuări ale activelor sau apariţii/creşteri ale datoriilor, care au influenţat rezultatul (profitul/pierderea) net al anului de gestiune curent***.

2. Pentru armonizarea contabilităţii cu normele internaţionale şi facilitarea calculării indicatorilor financiari propunem clasificarea veniturilor şi cheltuielilor în următoarele grupe: ***venituri şi cheltuieli din activităţi ordinare, venituri şi cheltuieli din evenimente extraordinare, venituri şi cheltuieli din impozitul pe profit***. Componenţa grupelor nominalizate se recomandă să fie stabilită de către fiecare întreprindere de sine stătător, în funcţie de particularităţile activităţii acesteia şi tipurile faptelor economice generatoare de venituri şi cheltuieli.

3. Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor trebuie să asigure respectarea anumitor criterii şi să se bazeze pe conceptele şi principiile contabile fundamentale. În acest context, se recomandă următoarele:

- divizarea criteriilor de recunoaştere în generale şi specifice;
- introducerea justificării documentare ca un criteriu general suplimentar de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor;
- evidenţierea conceptului contabilităţii de angajamente şi a principiilor contabile fundamentale – necompensarea, autonomia întreprinderii, prevalenţa economicului asupra juridicului, periodicitatea şi concordanţa – cu specificarea cazurilor principale de aplicare a acestora la recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor;
- armonizarea regulilor de recunoaştere contabilă şi fiscală a veniturilor şi cheltuielilor.

4. Noţiunea de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor trebuie concretizată prin următoarea tratare: ***evaluarea este procedeul de determinare a sumelor veniturilor şi cheltuielilor care urmează a fi reflectate în contabilitate şi generalizate în rapoartele financiare ale perioadei de gestiune curente.*** Pentru evaluarea credibilă a veniturilor şi cheltuielilor s-a argumentat necesitatea îndeplinirii anumitor condiţii care prevăd selectarea bazei de evaluare; adoptarea conceptului de menţinere a capitalului; stabilirea modelului contabil utilizat; respectarea principiilor contabile fundamentale. Aceste condiţii trebuie să fie stabilit de către fiecare întreprindere de sine stătător în

conformitate cu strategia dezvoltării acesteia şi prevederile reglementărilor contabile internaţionale.

5. În scopul soluţionării problemelor metodologice generale ale contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor, este raţională realizarea următoarelor măsuri:

- structurarea compartimentului politicii de contabilitate referitor la venituri şi cheltuieli în trei secţiuni: dispoziţii generale, procedee şi metode contabile pentru care actele normative prevăd diferite variante, procedee şi metode contabile elaborate de întreprindere de sine stătător;
- utilizarea documentelor primare întocmite în formă electronică cu semnătură digitală şi interzicerea emiterii mai multor documente justificative pentru unele şi aceleaşi operaţiuni;
- îmbinarea registrelor contabile şi fiscale aferente veniturilor şi cheltuielilor pentru excluderea dublării informaţiilor şi diminuării volumului de lucru contabil;
- perfecţionarea planului de conturi în funcţie de tipul întreprinderii. Întreprinderile care vor aplica IFRS trebuie să elaboreze de sine stătător planuri de conturi de lucru. Pentru întreprinderile care vor utiliza SNC propunem să se elaboreze în mod centralizat un plan de conturi general cu caracter de recomandare care va conţine doar clase şi grupe de conturi. Nomenclatorul conturilor sintetice şi subconturilor se recomandă să fie stabilit de către fiecare întreprindere, în funcţie de particularităţile activităţii şi necesităţile informaţionale ale utilizatorilor rapoartelor financiare;
- anularea rapoartelor financiare trimestriale privind veniturile şi cheltuielile şi stabilirea unui nomenclator minim de informaţii necesare pentru calcularea indicatorilor macroeconomici.

6. În vederea perfecţionării contabilităţii veniturilor din vînzarea bunurilor, se propun următoarele direcţii:

- concretizarea şi completarea criteriilor specifice de recunoaştere şi a condiţiilor de evaluare a veniturilor din vînzarea bunurilor în concordanţă cu reglementările contabile internaţionale;
- modificarea denumirii contului 611 „Venituri din vînzări” în „Cifra de afaceri” în scopul unificării modului de colectare a informaţiilor la întreprinderile care desfăşoară diferite tipuri de activităţi;
- introducerea unui cont extrabilanţier suplimentar 948 „Disconturi acordate” pentru evidenţa disconturilor aferente decontărilor comerciale;
- identificarea particularităţilor şi stabilirea direcţiilor de perfecţionare a contabilităţii veniturilor din vînzările de bunuri cu livrări amînate, pe credit şi în consignaţie;
- argumentarea necesităţii divizării din punct de vedere contabil a tranzacţiilor de barter în trei operaţiuni distincte: vînzarea bunurilor, procurarea bunurilor, decontarea reciprocă a creanţelor şi datoriilor.

7. În scopul perfecționării contabilității veniturilor din prestarea serviciilor, se recomandă:

- specificarea modului de aplicare a conceptelor şi principiilor contabile fundamentale în cazul recunoaşterii şi evaluării veniturilor din prestarea diferitelor tipuri de servicii;
- concretizarea condițiilor de utilizare a metodei prestării efective şi a metodei procentului de finalizare la contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor;
- deschiderea în cadrul contului 611 a subconturilor de evidența a veniturilor din prestarea diferitelor tipuri de servicii;
- elaborarea metodicii de contabilizare a veniturilor din prestarea serviciilor cu achitarea prin abonamente, în funcție de caracterul acestora: nerambursabil sau rambursabil;
- stabilirea schemei de formule contabile pentru evidență veniturilor sub formă de comision.

8. Pentru modernizarea contabilității veniturilor din utilizarea activelor întreprinderii de către terți propunem:

- înregistrarea dobînzilor din investiții în componența veniturilor din activitatea de bază sau a veniturilor financiare, în funcție de natura tranzacțiilor efectuate şi elaborarea schemei integrale şi complexe de formule contabile;
- concretizarea modului de contabilizare a veniturilor din redevențe, în conformitate cu condițiile acordului încheiat între proprietarul şi beneficiarul activelor nemateriale;
- argumentarea metodicii de evidență a dividendelor calculate, în funcție de tipul acțiunilor şi metoda de evaluare curentă a investițiilor aplicată de către întreprindere.

9. Contabilitatea altor venituri trebuie perfecționată pe următoarele direcții principale:

- elaborarea schemei de formule contabile pentru evidența datoriilor decontate în legătură cu expirarea termenului de prescripție în componența veniturilor financiare;
- reflectarea în componența veniturilor financiare a plusurilor de active constatate la inventariere, compensațiilor din recuperarea forțată şi/sau benevolă a prejudiciului material, sancțiunilor pecuniare şi a diferențelor de curs valutar şi de sumă favorabile;
- concretizarea componenței veniturilor extraordinare şi elaborarea schemei integrale şi complexe de contabilizare a acestora, cu fundamentarea unor conturi sintetice noi;
- argumentarea necesității contabilizării separate a veniturilor din impozitul pe profit prin introducerea unei grupe distincte de conturi.

10. Pentru perfecționarea contabilității cheltuielilor aferente bunurilor vîndute sînt necesare:

- specificarea condițiilor de aplicare a metodelor de evaluare curentă a costului vînzărilor cu evidențierea avantajelor şi dezavantajelor fiecărei metode;
- excluderea metodei LIFO din reglementările contabile naționale;

- înregistrarea costului efectiv al produselor comercializate nemijlocit din secțiile întreprinderii ca majorare a costului vînzărilor şi diminuare a consumurilor de producție, fără utilizarea contului de evidență a produselor finite;
- aplicarea schemei integrale şi complexe de formule contabile elaborată pentru evidența costului vînzărilor şi a cheltuielilor comerciale în diferite situații concrete, cu fundamentarea unor subconturi noi, şi a modului de ajustare a cheltuielilor sus-menționate în cazul depistării erorilor contabile.

11. Contabilitatea cheltuielilor din returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute trebuie ținută, în funcție de perioada de gestiune în care bunurile au fost returnate, sursa de recuperare a pierderilor din returnarea bunurilor, gradul de utilitate a bunurilor returnate şi variantele de decontări între cumpărători şi vînzători. Contul 822 „Returnarea şi reducerea prețurilor la mărfurile vîndute" trebuie aplicat doar în cazul în care vînzarea de bunuri şi returnarea acestora (reducerea prețurilor) au loc în diferite perioade de gestiune. Dacă comercializarea şi returnarea (reducerea prețurilor) bunurilor au avut loc în aceeaşi perioadă de gestiune se recomandă stornarea veniturilor şi cheltuielilor aferente vînzării de bunuri.

12. În scopul modernizării contabilității cheltuielilor aferente serviciilor prestate, se recomandă:

- contabilizarea costului serviciilor prestate, în funcție de destinația acestora: terților şi subdiviziunilor structurale ale întreprinderii. În primul caz costul serviciilor urmează a fi contabilizat în baza principiului concordanței, adică concomitent cu veniturile aferente serviciilor nominalizate. În al doilea caz costul serviciilor trebuie decontat la cheltuielile perioadei de gestiune curente (comerciale, generale şi administrative, extraordinare etc.) pe măsura prestării lor, fără corelarea directă cu veniturile întreprinderii;
- aplicarea metodologiei de contabilizare a cheltuielilor aferente serviciilor de reparație a bunurilor primite în leasing operațional (locațiune/arendă), în funcție de varianta de efectuare şi sursa de recuperare a costului lucrărilor de reparație: din contul locatarului/arendaşului şi/sau al plății pentru leasing (locațiune/arendă). La efectuarea reparației din contul locatarului/arendaşului cheltuielile de reparație trebuie decontate direct la cheltuielile perioadei de gestiune curente şi înregistrate în subconturi distincte de evidență care sînt necesare pentru simplificarea calculului sumei totale a cheltuielilor de reparație a bunurilor atît în scopuri contabile, cît şi în scopuri fiscale. În cazul efectuării reparației bunurilor din contul plății pentru leasing (locațiune/arendă), cheltuielile de reparație urmează a fi reflectate atît în contabilitatea locatarului (arendaşului), cît şi a locatorului (arendatorului). În acest context, considerăm ca operațiunile de primire-predare a lucrărilor de reparație trebuie să

se contabilizeze la locatar (arendaş) ca prestare, iar la locator (arendator) – ca procurare de servicii, cu întocmirea formulelor contabile corespunzătoare.

13. Cercetările privind contabilitatea altor cheltuieli implică unele direcţii de perfecţionare, din care cele mai principale sînt următoarele:

- elaborarea modului de contabilizare a cheltuielilor din decontarea creanţelor compromise, în funcţie de metoda de evidenţă a acestora: directă sau a provizioanelor;
- stabilirea variantelor de evidenţă a cheltuielilor aferente facilităţilor fiscale, cu aplicarea unui cont extrabilanţier şi a unui cont al contabilităţii financiare;
- argumentarea necesităţii contabilizării în componenţa cheltuielilor financiare a pierderilor din lipsurile (deteriorările) de bunuri constatate la inventariere, sancţiunile pecuniare şi diferenţele de curs valutar şi de sumă nefavorabile;
- concretizarea componenţei cheltuielilor extraordinare şi elaborarea modului de contabilizare a acestora cu aplicarea unor conturi noi;
- argumentarea necesităţii modificării practicii existente de evidenţă a cheltuielilor privind impozitul pe profit, cu acordarea întreprinderilor a dreptului de determinare a acestora, cu/sau fără luarea în considerare a diferenţelor temporare.

14. Perfecţionarea contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business trebuie să fie efectuată pe următoarele direcţii principale:

- diversificarea metodelor de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor;
- simplificarea registrelor de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor şi a modului de reflectare a acestora în conturile contabile;
- armonizarea regulilor contabile şi fiscale de recunoaştere şi de evaluare a elementelor de venituri şi cheltuieli, inclusiv ţinerea contabilităţii elementelor specificate în baza regulilor fiscale şi introducerea unui sistem simplificat de impozitare;
- aplicarea de către unele categorii de întreprinderi mici a contabilităţii de casă, conform căreia veniturile şi cheltuielile urmează a fi recunoscute şi evaluate în momentul încasării (plăţii) efective a mijloacelor băneşti sau a altei forme de compensare.

15. Pentru perfecţionarea contabilităţii veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor de transport auto propunem:

- reflectarea carburanţilor, lubrifianţilor şi lichidelor speciale în componenţa materialelor şi decontarea valorii consumului efectiv al acestora la cheltuieli în baza normelor stabilite, în funcţie de tipul mijlocului de transport, modul de exploatare a acestuia, precum şi de factorii rutieri, climaterici şi de alt gen;

- înregistrarea valorii anvelopelor (acumulatoarelor) transmise în exploatare ca cheltuieli anticipate, cu decontarea ulterioară la cheltuielile perioadei de gestiune curente, în funcție de parcursul efectiv (durata de funcționare utilă) a acestora;
- stabilirea componenței cheltuielilor de deservire tehnică a mijloacelor de transport auto în cazul efectuării acesteia în regie proprie sau în antrepriză şi a schemelor de formule contabile aferente.

16. Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor în companiile de leasing trebuie perfecționată prin:

- înregistrarea separată a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din contractele de leasing şi din alte fapte economice şi concretizarea componenței acestora;
- aplicarea metodologiei de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing financiar, potrivită căreia valoarea de răscumpărare a bunurilor transmise în leasing trebuie înregistrată ca venituri anticipate, iar valoarea de bilanț a acestora – ca cheltuieli anticipate, cu decontarea ulterioară la veniturile şi cheltuielile activității de bază, pe măsura survenirii termenelor de achitare a ratelor de leasing;
- reflectarea dobînzilor de leasing financiar în componența veniturilor din activitatea de bază;
- înregistrarea veniturilor şi cheltuielilor din contractele de leasing operațional în componența veniturilor şi cheltuielilor activității de bază şi aplicarea schemei de formule contabile elaborate;
- contabilizarea prealabilă a cheltuielilor, care nu sînt legate direct cu contractele de leasing, în componența consumurilor activității de bază şi înregistrarea acestora ca cheltuieli la finele perioadei de gestiune.

17. Pentru modernizarea contabilității veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de întreprinzător propunem:

- contabilizarea separată a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din tranzacțiile operaționale interne şi externe ale cooperativei, cu evidențierea subconturilor respective;
- înregistrarea rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste, în funcție de momentul acordării lor: pînă la sau după aprobarea raportului financiar anual. În primul caz se recomandă ca rabaturile (adaosurile cooperatiste) să fie înregistrate respectiv ca ajustare a veniturilor şi cheltuielilor aferente vînzărilor perioadei de gestiune curente, iar în al doilea caz – ca utilizare a profitului anilor precedenți;
- reflectarea în componența veniturilor financiare a diferențelor favorabile dintre valoarea efectivă a aporturilor nebăneşti ale fondatorilor şi a cotelor acestora în capitalul social al cooperativei, precum şi a dobînzilor aferente cotelor neachitate în termenul stabilit.

BIBLIOGRAFIE

Acte legislative şi normative

1. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107–XV din 06.06.2002 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 82–86 din 22.06.2002.
2. Codul fiscal şi legile pentru punerea în aplicare a titlurilor acestuia / Monitorul Oficial al Republicii Moldova ediție specială din 08.02.2007.
3. Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154–XV din 28.03.2003/ Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 159–162 din 29.07.2003.
4. Legea contabilității nr. 113–XVI din 27.04.2007 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90–93 din 29.06.2007.
5. Legea cu privire la leasing nr. 59–XVI din 28.04.2005 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 92–94 din 08.07.2005.
6. Legea privind cooperativele de întreprinzător nr. 73–XV din 12.04.2001 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 49–50 din 03.05.2001.
7. Legea privind protecția consumatorilor nr. 105–XV din 13.03.2003 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 126–131 din 27.06.2003.
8. Legea privind susținerea sectorului întreprinderilor mici şi mijlocii nr. 206–XVI din 07.07.2006 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 126–130 din 11.08.2006.
9. Catalogul mijloacelor fixe şi activelor nemateriale, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 338 din 21.03.2003 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62–63 din 04.04.2003.
10. Concepția reformei contabilității, aprobată prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 1187 din 24.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
11. Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova „Cu privire la limitele cheltuielilor de asigurare ale agenților economici şi persoanelor fizice care practică activitatea de întreprinzător, permise ca deduceri de cheltuieli aferente activității de întreprinzător pentru scopuri fiscale” nr. 484 din 04.05.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62–65 din 09.07.1998.
12. Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea unor regulamente cu privire la modalitățile efectuării amnistiei fiscale nr. 638 din 08.06.2007 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 82–85 din 15.06.2006.
13. Instrucțiunea privind evidența, eliberarea, păstrarea şi utilizarea formularelor tipizate de documente primare cu regim special, aprobată prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 294 din 17.03.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 30–33 din 09.04.1998.

14. Regulile comerțului de consignație, aprobate prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 1010 din 31.10.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 79–80 din 02.12.1997.
15. Regulamentul privind restituirea accizelor, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 1123 din 28.09.2006 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 157 din 02.10.2006.
16. Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 1124 din 28.09.2006 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 157 din 02.10.2006.
17. Regulamentul cu privire la limitarea unor tipuri de cheltuieli permise spre deducere din venitul brut, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 130 din 06.02.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 26–27 din 26.03.1998.
18. Regulamentul privind modul de calculare a obligațiilor fiscale în cazul efectuării operațiilor în valută străină, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 488 din 04.05.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62–65 din 09.07.1998.
19. Regulamentul cu privire la modul de confirmare a donațiilor pentru scopuri filantropice şi/sau de sponsorizare, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 489 din 04.05.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62–65 din 09.07.1998.
20. Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducere din venitul brut, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 130 din 06.02.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 26–27 din 26.03.1998.
21. Regulamentul cu privire la detaşarea salariaților întreprinderilor, instituțiilor şi organizațiilor din Republica Moldova, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 836 din 24.06.2002 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 95 din 01.07.2002.
22. Regulamentul privind mecanismul de armonizare a legislației Republicii Moldova cu legislația comunitară, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 1345 din 24.11.2006 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 189–192 din 15.12.2006.
23. Regulamentul privind evidența şi calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopuri fiscale, aprobat prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 289 din 14.03.2007 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 39–42 din 23.03.2007.
24. Strategia de susținere a dezvoltării întreprinderilor mici şi mijlocii pentru anii 2006–2008, aprobată prin Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr. 521 din 15.05.2006 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 83–86 din 02.06.2006.
25. Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.

26. Standardul Național de Contabilitate 1 «Politica de contabilitate», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
27. Standardul Național de Contabilitate 2 «Stocurile de mărfuri şi materiale», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
28. Standardul Național de Contabilitate 3 «Componența consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
29. Standardul Național de Contabilitate 4 «Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 32 din 03.03.2000 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 27–28 din 09.03.2000.
30. Standardul Național de Contabilitate 5 «Prezentarea rapoartelor financiare», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
31. Standardul Național de Contabilitate 6 «Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 120 din 15.12.2000 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 163–165 din 29.12.2000.
32. Standardul Național de Contabilitate 8 «Profitul (pierderea) net (a) al (a) perioadei de gestiune, erorile esențiale şi modificările politicii de contabilitate», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 68 din 19.11.2003 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 234 din 24.11.2003.
33. Standardul Național de Contabilitate 9 «Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiințifice şi de proiectare-experimentare», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 115 din 18.12.2002 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 178–181 din 27.12.2002.
34. Standardul Național de Contabilitate 10 «Evenimente ulterioare datei întocmirii rapoartelor financiare», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 68 din 19.11.2003 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 234 din 24.11.2003.
35. Standardul Național de Contabilitate 11 «Contractele de construcție», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.

36. Standardul Național de Contabilitate 12 «Contabilitatea impozitului pe venit», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
37. Standardul Național de Contabilitate 13 «Contabilitatea activelor nemateriale», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.
38. Standardul Național de Contabilitate 16 «Contabilitatea activelor materiale pe termen lung», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
39. Standardul Național de Contabilitate 17 «Contabilitatea arendei (leasingului)», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 32 din 03.03.2000 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 27–28 din 09.03.2000.
40. Standardul Național de Contabilitate 18 «Venitul», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
41. Standardul Național de Contabilitate 20 «Contabilitatea subvențiilor şi publicitatea informației aferentă asistenței de stat», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 55 din 05.06.2002 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 75 din 13.06.2002.
42. Standardul Național de Contabilitate 21 «Efectele variațiilor cursurilor valutare», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.
43. Standardul Național de Contabilitate 23 «Cheltuieli privind împrumuturile», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
44. Standardul Național de Contabilitate 25 «Contabilitatea investițiilor», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.
45. Standardul Național de Contabilitate 27 «Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.16 din 29.01.1999/Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.
46. Standardul Național de Contabilitate 28 «Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 88–91 din 30.12.1997.

47. Standardul Național de Contabilitate 62 «Contabilitatea în partidă simplă», aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 104 din 27.11.2002 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 170–172 din 13.12.2002.
48. Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 1 «Politica de contabilitate», aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.
49. Comentariile privind aplicarea S.N.C. 16 «Contabilitatea activelor materiale pe termen lung», aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 68 din 25.06.2001 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 73–74 din 05.07.2001.
50. Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 18 «Venitul», aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.
51. Comentariile cu privire la aplicarea S.N.C. 23 «Cheltuieli privind împrumuturile», aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 16 din 29.01.1999 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 35–38 din 15.04.1999.
52. Planul de conturi contabile al activității economico–financiare a întreprinderilor, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.174 din 25.12.1997 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 93–96 din 30.12.1997.
53. Indicații metodice privind particularitățile contabilității în cooperativele de întreprinzător, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 28 din 01.03.2002 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 33–35 din 07.03.2002.
54. Comunicatul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova „Privind deducerea cheltuielilor legate de schimbarea anvelopelor de automobil" nr. 10–2–09/1–210–953 din 24.02.2000 (abrogat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 87 din 23.12.2004) / Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 29–30 din 16.03.2000.
55. Comunicatul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova «Privind modul de perfectare documentară a ajustării valorii impozabile a livrării impozabile, prevăzută prin art. 98 al Codului fiscal» nr. (10–13–02/1–3601)26 din 20.07.2000 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 116–118 din 14.09.2000.
56. Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova cu privire la modul de contabilizare a cheltuielilor aferente schimbului anvelopelor şi acumulatoarelor la mijloacele de transport nr. 87 din 23.12.2004 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1–4 din 01.01.2005.
57. Instrucțiunea cu privire la modul de calculare şi achitare a impozitului pe venit de către persoanele ce practică activitate de antreprenoriat, aprobată prin ordinul Ministerului Finanțelor

al Republicii Moldova nr. 3 din 29.01.2001 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 21–24 din 27.02.2001.

58. Instrucțiunea cu privire la reținerea impozitului pe venit la sursa de plată, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 14 din 19.12.2001 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 5–8 din 10.01.2002.
59. Normele de consum de combustibil şi lubrifianți în transportul auto, aprobate prin ordinul Ministerului Transporturilor şi Gospodăriei Drumurilor al Republicii Moldova nr. 172 din 09.12.2005 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 59–62 din 14.04.2006.
60. Normele de parcurs şi exploatare a anvelopelor pentru mijloacele de transport auto, aprobate prin ordinul Ministerului Transporturilor şi Gospodăriei Drumurilor al Republicii Moldova nr. 124 din 29.07.2005 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 110–112 din 19.08.2005.
61. Regulamentul privind inventarierea, aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 27 din 28.04.2004 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 123–124 din 27.07.2004.
62. Regulamentul cu privire la modul de exploatare a maşinilor de casă şi control, aprobat prin decizia Comisiei interdepartamentale pentru maşinile de casă şi control din 24.07.1998 / Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 109–110 din 10.12.1998.

Monografii, manuale şi alte cărți

63. Analiza rapoartelor financiare [manual] / Natalia Țiriulnicova, Valentina Paladi, Ludmila Gavriliuc, Nelea Chirilova, Diana Furtuna. – Chişinău: ASEM, 2004. – 384 p.
64. American Institute of Certified Public Accountans. Basic Concept and Accounting Principles, AICPA, 1980.
65. Абашина А.М., Маковский А.А., Симонова М.Н., Талье И.К. Валютные операции, Москва: Информационно–издательский дом «Филинъ», 1998. – 352 с.
66. Абрамова Н.В. Учет расходов на содержание автомобиля. – Москва: Главбух, 2002. – 160 с.
67. Агафонова М.Н. Автомобиль на вашем предприятии: учет и налогообложение. – Москва: Бератор, 2004. – 176 с.
68. Адамов Н.А. Учет и контроль в строительстве. – С-Петербург: Питер, 2005. – 240 с.
69. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. – Москва: ИКЦ «МарТ», 2005. – 960 с.
70. Арбаева Н.Е., Балашов М.А. Аренда имущества: правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты. – Москва: Главбух, 2002. – 128 с.

71. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. Пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.
72. Balan I., Frecăuţeanu A. Contabilitatea consumurilor şi calcularea costului produselor agricole (probleme, concepte, direcţii de perfecţionare). – Chişinău: UASM, 2005. – 218 p.
73. Băncilă N. Evaluarea financiară a întreprinderii în scopuri bancare (Monografie). – Chişinău: ASEM, 2006. – 305 p.
74. Bucur V. Probleme ale contabilităţii activelor nemateriale şi materiale pe termen lung. Referat ştiinţific al tezei de doctor habilitat în economie în baza lucrărilor publicate. – Chişinău: ASEM. – 72 p.
75. Bucur V., Ţurcanu V., Graur A. Contabilitatea impozitelor. – Chişinău: ASEM, 2005. – 562 p.
76. Bojian O. Contabilitate generală. – Bucureşti: Eficient, 1998. – 586 p.
77. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. – Москва: Бухгалтерский учет, 1994. – 112 с.
78. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П. Учет затрат и калькулирование в промышленности. – Москва: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
79. Берстайн Л. Анализ финансовой отчетности. Пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.
80. Бетге Й. Балансоведение. Пер с нем. – Москва: Издательство «Бухгалтерский учет», 2000. – 454 с.
81. Бородина В.В. Малые предприятия. Бухгалтерский учет, отчетность, анализ финансового состояния. – Москва: Книжный мир, 2001. – 231 с.
82. Большая Российская Энциклопедия Бухгалтера, Том 3 /Актуальная антология/, Москва: Информцентр XXI в., 2002. – 472 с.
83. Борисенко Т.Н. Учет в розничной торговле. – Москва: Налоговый вестник, 2001. – 144 с.
84. Букур В.С. Учет нематериальных активов. – Chişinău: Cartier, 2002. – 316 p.
85. Булатов М.А. Стандарты Бухгалтерского Учета в схемах на основе приказов Минфина РФ с учетом положений Налогового кодекса Российской Федерации. – Москва: Экзамен, 2003. – 240 с.
86. Бутынец Ф.Ф. Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. – Житомир: ЧП «Рута», 2002. – 660 с.
87. Бухгалтерский учет: Учебник/Под.ред. П.С.Безруких. – Москва: Финансы и статистика, 1994. – 528 с.
88. Catalog de formulare tipizate ale documentelor de evidenţă primară pentru subiecţii economici din Republica Moldova. – Chişinău: „Vivar–Editor” S.R.L., 2004. – 172 p.

89. Cobzari L. Restructurarea financiară şi tendinţele ei în condiţiile actuale. – Chişinău: ASEM, 1999. – 273 p.
90. Colasse B. Contabilitatea generală. Traducere din limba franceză. – Iaşi: Editura Moldova, 1995. – 418 p.
91. Colasse B. (coordonator) – Encyclopedie de comptabilite, controle de gestion et audit. – Paris: Economica, 2000.
92. Contabilitate financiară / Manual. Colectiv de autori: coordonator – Alexandru Nederiţa, Ediţia a II–a. – Chişinău: ACAP, 2003. – 640 p.
93. Contabilitatea microîntreprinderilor. – Bucureşti: Best publishing, 2002. – 30 p.
94. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет. – Киев: ВЦ «Академия», 2003. – 688 с.
95. Deaconu A. Diagnosticul şi evaluarea întreprinderii. – Bucureşti: Tribuna economică, 2000. – 245 p.
96. Directiva a IV-a Consiliului Comunităţii Europene. – Bucureşti: Expertiza contabilă, 1994. – 15 p.
97. Dicţionarul explicativ al limbii române. – Bucureşti: Editura Univers–enciclopedic, 1996. – 1192 p.
98. Donoaica Şt. Contabilitate generală. Concepte şi aplicaţii din doctrina franceză. – Bucureşti: Editura ALL, 1996. – 46 p.
99. Dumitrean E. ş.a. Contabilitatea financiară. – Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2002.
100. Duţescu A. Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate. – Bucureşti: Editura CECCAR, 2002. – 384 p.
101. Двадцать два положения по бухгалтерскому учету. Сборник документов. – Москва: Омега–Л, 2007. – 352 с.
102. Доходы организации: бухгалтерский и налоговый учет / Под общей ред. В.Семенихина. – Москва: Эксмо, 2007. – 240 с.
103. Esnault B., Hoarau Ch. Comptabilite financiere. – Paris: Presses Universitaires de France, 1994.
104. Feleagă N. Sisteme contabile comparate, vol. I. Contabilităţile anglo–saxone. – Bucureşti: Editura Economică, 1999. – 352 p.
105. Feleagă N. Sisteme contabile comparate, vol. II. Normele contabile internaţionale. – Bucureşti: Editura Economică, 2000. – 360 p.
106. Feleagă N. Sisteme contabile comparate, vol. III. Normele contabile internaţionale. – Bucureşti: Editura Economică, 2000. – 256 p.
107. Feleagă L., Feleagă N. Contabilitate financiară: o abordare europeană şi internaţională, vol. I: Contabilitate financiară fundamentală. – Bucureşti: InfoMega, 2005. – 384 p.

108. Feleagă L., Feleagă N. Contabilitate financiară: o abordare europeană şi internațională, vol. II: Contabilitate financiară aprofundată. – Bucureşti: InfoMega, 2005. – 330 p.
109. Feleagă N., Ionaşcu I. Tratat de contabilitate financiară, vol.I. – Bucureşti: Editura Economică, 1998. – 504 p.
110. Feleagă N., Ionaşcu I. Tratat de contabilitate financiară, vol.II. – Bucureşti: Editura Economică, 1998. – 824 p.
111. Feleagă N., Malciu L. Recunoaştere, evaluare şi estimare în contabilitatea internațională. – Bucureşti: Editura CECCAR, 2004.
112. Feleagă N., Malciu L. Politici şi opțiuni contabile. – Bucureşti: Editura Economică, 2002. – 464 p.
113. Financial Accounting Standards Board. Elements of Financial Statements of Business Enterpises, SFAC 3, FASB, 1984.
114. Финансовый учет: учебник / Под ред. проф. В.Г.Гетьмана. – Москва: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
115. Финансовый учет – 1. Учебное пособие. – Киев: USAID, 2002. – 224 с.
116. Фрекауцан А.И., Финансовый учет в сельском хозяйстве. Часть 1. – Кишинэу, 2001. – 272 с.
117. Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare". – Bucureşti: Editura CECCAR, 2004. – 428 p.
118. Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea IAS 12 „Impozitul pe profit". – Bucureşti, Editura CECCAR, 2004. – 410 p.
119. Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea IAS 17 „Leasing". – Bucureşti, Editura CECCAR, 2004. – 164 p.
120. Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea IAS 18 „Venituri din activități curente". – Bucureşti, Editura CECCAR, 2004. – 240 p.
121. Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea IAS 23 „Costurile îndatorării". – Bucureşti, Editura CECCAR, 2004. – 96 p.
122. Ghidul contabilului cooperativei agricole de întreprinzător. – Chişinău: ACAP, 2002. – 272 p.
123. Gladii T. Dicționar legislativ explicativ = Толковый законодательный словарь. Îndrumar. – Chişinău: Epigraf, 2002. – 268 p.
124. Greuning H., Standarde Internaționale de Raportare Financiare. Ghid practic. – Bucureşti: Irecson, 2003. – 568 p.
125. Гизатулин М.И. Бухгалтерский и налоговый учет в строительных организациях. – Москва: ГроссМедия, 2005. – 288 с.
126. Горицкая Н.Г. Особенности бухгалтерского учета в современных условиях. – Киев: Бухгалтерия. Налоги. Бизнес, 2002. – 352 с.

127. Грей С., Нидлз Б. Финансовый учет. Глобальный подход. Пер. с англ. – Бишкек: USAID, 2004. – 674 с.
128. Harea R. Contabilitatea operaţiilor comerciale. – Chişinău: ASEM, 2004. – 291 p.
129. Hîncu R., coordonator. Metode şi tehnici fiscale. – Chişinău: ASEM, 2004. – 164 p.
130. Horomnea E. Bazele contabilităţii. Concepte, aplicaţii, lexicon. – Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2003. – 454 p.
131. Horomnea E. Tratat de contabilitate. Teorii, concepte, principii, standarde. Aplicaţii, vol. I. – Iaşi: Editura Sedcom Libris, 2001. – 488 p.
132. Hrişcev E. Managementul firmei. – Chişinău: ASEM, 1998. – 398 p.
133. Хахонова Н.Н. Валютные облигации. Учет и налогообложение. – Москва: Издательство «Проир», 1998. – 144 с.
134. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
135. Ipatii Gh. Contabilitatea întreprinderilor mici şi mijlocii. – Chişinău: SRIPS, 2003. – 108 p.
136. Istrate C. Fiscalitate şi contabilitate în cadrul firmei. – Iaşi: Polirom, 2000. – 312 p.
137. Îndrumar metodic pentru întreprinderi agricole şi cooperative de întreprinzător. – Chişinău: PAFP, 2003. – 300 p.
138. Kam V. Accounting Theory. – John Wiley, 1990.
139. Кавторева Я. Валютные операции: порядок осуществления и учет. – Харьков: Фактор, 2003. – 120 с.
140. Карпов В.В., Карпов А.В. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности. – Москва: Издательство «Приор», 1999. – 96 с.
141. Калинина Е.М. Бартер: правовое регулирование, учет и налогообложение. – Москва: Аналитика–Пресс, 1998. – 64 с.
142. Квартальный и годовой отчет: новые формы отчетности с учетом ПБУ 18/02. – Москва: Информцентр XXI века, 2004. – 320 с.
143. Кизо Д., Вейганд Д., Уорфилд Т. Финансовый учет. Промежуточный уровень. Пер. с англ., часть I, Бишкек: USAID, 2004. – 496 с.
144. Кизо Д., Вейганд Д., Уорфилд Т. Финансовый учет. Промежуточный уровень. Пер. с англ., часть II, Бишкек: USAID, 2004. – 558 с.
145. Ковалев В.В. Аренда: право, учет, анализ, налогообложение. – Москва: Финансы и статистика, 2000. – 272 с.
146. Кожинов В.Я. Бухгалтерский и налоговый учет: управление прибылью. – Москва: Издательство «Экзамен», 2005. – 416 с.

147. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в малом предпринимательстве. – Москва: Финансы и статистика, 1997. – 208 с.
148. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету / Под ред. С.А.Николаевой. – Москва: Аналитика–Пресс, 2000. – 224 с.
149. Кондраков Н.П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета. – Москва: ФБК ПРЕСС, 1997. – 192 с.
150. Костюк Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях в соответствии с П (С) БУ. – Харьков: Фактор, 2002. – 212 с.
151. Левадная Т. Порядок учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями, Москва: Гроссбух ФГ, 2003. – 48 с.
152. Manolescu M. (coordonator) Ghid practic de aplicare a Standardelor internaţionale de contabilitate. – Bucureşti: Editura Economică, 2001.
153. Manole T. Finanţele publice locale. Teorie şi aplicaţii. – Chişinău: Cartier, 2000. – 262 p.
154. Макаров В. Теория бухгалтерского учета. – Москва: Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
155. Медведев А.Н. Аренда: учет и налогообложение. – Москва: Книжный мир, 2001. – 160 с.
156. Медведев А.Н. Типичные ошибки бухгалтера. – Москва: Бератор–Пресс, 2002. – 384 с.
157. Медведев М.Ю. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ). Постатейные комментарии. – Москва: ФБК–ПРЕСС, 2002. – 432 с.
158. Международный бухгалтерский учет GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / Составитель Матвеева В.М. – Москва: Издательство «Дело и сервис», 1998. – 192 с.
159. Мэтьюс М., Перера М. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. – Москва: Аудит, 1999. – 663 с.
160. Needles B., Anderson H., Caldwell J. Principiile de bază ale contabilităţii. Ediţia a cincea. Traducere din limba engleză. – Chişinău: ARC, 2000. – 1240 p.
161. Nederiţa A. Corespondenţa conturilor contabile conform prevederilor S.N.C. şi Codului fiscal. – Chişinău: Contabilitate şi audit, Chişinău, 2007. – 640 p.
162. Nederiţa A. Contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii: teorie şi practică (monografie). – Chişinău: ASEM, 2007. – 300 p.
163. Noul dicţionar universal al limbii române. – Bucureşti: Litera internaţional, 2006. – 1676 p.
164. Noul sistem contabil al agenţilor economici din Republica Moldova, vol. 2 / Colectiv de autori: coordonator – Alexandru Nederiţa. – Chişinău: ACAP, 1999. – 400 p.
165. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – Москва: Аналитика–Пресс, 2000. – 224 с.

166. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2002 год. – Москва: Аналитика–Пресс, 2002. – 368 с.
167. Никонов А.А. Учет арендных операций. – Москва: ФБК–ПРЕСС, 1998. – 144 с.
168. Новиков Д.Ю. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет. – Москва: Бератор, 2004. – 288 с.
169. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. – С–Петербург: Питер, 2003. – 256 с.
170. Ноубс К. Карманный словарь – справочник бухгалтера. Пер. с англ. – Москва: Аудит ЮНИТИ, 1997. – 200 с.
171. Ordinul Ministerului Finanţelor Publice nr. 1.752/2005 pentru reglementările contabile conforme cu directivele europene. / Monitorul Oficial al României nr. 1080 din 30.11.2005. – 112 p.
172. Paciolo L. Tratat de contabilitate în partidă dublă. – Iaşi: Editura Junimea, 1991.
173. Paraschivescu D., coordonator. Contabilitate financiară. – Iaşi: Tehnopres, 2007. – 670 p.
174. Perochon C., Dubrulle L. Contabilitatea financiară. Traducere din limba franceză. – Bucureşti: Editura Economică, 2002. – 622 p.
175. Pântea I. / Managementul contabilităţii româneşti. – Deva: Editura Intelcredo, 1999. – 742 p.
176. Pântea I., Pop A. (coordonatori) Contabilitatea financiară a întreprinderii. – Cluj–Napoca: Dacia, 2004. – 414 p.
177. Pop A, Bădilă A., Pop A.I. Bazele teoretice şi metodologice ale contabilităţii în partidă dublă. – Cluj–Napoca: Editura Presa Universitară Clujeană, 2002.
178. Popa I. Mecanismul financiar contabil al provizioanelor. – Cluj-Napoca: Editura Risoprint, 2003.
179. Палий В.Ф. Комментарии к международным стандартам финансовой отчетности. – Москва, Аскери, 1999. – 352 с.
180. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – Москва: ИНФРА–М, 2002. – 456 с.
181. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет доходов, расходов и прибыли. – Москва: Бератор–Пресс, 2003. – 176 с.
182. Пархоменко В.М. Бухгалтерский учет в Украине. Нормативные акты, комментарии. – Луганск: ДСД «Лугань», 2002. – 512 с.
183. Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержден приказом Минфина России № 24н от 21.03.2001 г. – Москва: Советы налогоплательщику, 2001. – 32 с.

184. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет по Плану счетов. – Санкт–Петербург: Питер, 2007. – 608 с.
185. Практические рекомендации по анализу финансовых отчетов, исчислению и учету подоходного налога и НДС. Под общ.ред. В.С.Букура и П.Г.Тостогана. – Кишинэу: „Contabil–Service" S.R.L., 1999. – 416 с.
186. Ristea M., Dima M. Contabilitatea societăţilor comerciale. – Bucureşti, Editura Universitară, 2002. – 416 p.
187. Ristea M., Dumitru C. Contabilitate financiară. – Bucureşti, Editura Mărgăritar, 2002. – 485 p.
188. Ristea M. (coordonator). Contabilitate financiară. – Bucureşti, Editura Universitară, 2004. – 350 p.
189. Ristea M. (coordonator). Contabilitatea financiară a întreprinderii. – Bucureşti, Editura Universitară, 2005. – 520 p.
190. Raffournier B. Les normes comptables internationales. – Paris: Economica, 1996. – 640 p.
191. Rousse F. Normalisation comptable, principes et practiques. Collection Methodologie. – Paris: Ed. Ministere de la Cooperation et du Developpement, 1989.
192. Райс Э. Бухгалтерский учет и отчетность без проблем. Пер. с англ. – Москва: ИНФРА, 1997. – 242 с.
193. Расходы организации: бухгалтерский и налоговый учет / Под общей ред. В.Семенихина. – Москва: Эксмо, 2007. – 480 с.
194. Реализация: бухгалтерский и налоговый учет / С.А.Верещагин. – Москва: Информцентр XXI века, 2004. – 184 с.
195. Scorţescu Gh. Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici. – Iaşi: Dosoftei, 1996. – 259 p.
196. Рябова Р.И. Лизинг. Бухгалтерский учет и налогообложение. – Москва: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень», 1998. – 80 с.
197. Standarde Internaţionale de Evaluare. Traducere din limba engleză. Ediţia a VI–a. – Bucureşti: Sucursala Poligrafică „Bucureşti", 2003. – 495 p.
198. Standarde Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS^{TM}) inclusiv Standarde Internaţionale de Contabilitate (IAS^{TM}) şi Interpretări la 1 ianuarie 2005. – Bucureşti, Editura CECCAR, 2005. – 2422 p.
199. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, "Elements of Financial Statements". – Stamford, Conn.: FASB, 1985.
200. Sterling R.R. An Essay on Recognition. – Sydney: University of Sydney, 1985.
201. Сборник инструкций Службы бухгалтерского учета Эстонской Республики. Пер. с эстонского. – Таллин: Издательство «Из первых рук», 1998. – 176 с.
202. Семченко Ж., Дзюба Н. Аренда автомобиля. – Харьков: Фактор, 2002. – 124 с.

203. Солошенко Л. Аренда автомобиля у физического лица. – Харьков: Фактор, 2001. – 180 с.
204. Солошенко Л., Пироженко О., Кавтореева Я. Розничная торговля: организация и учет. – Харьков: Фактор, 2002. – 284 с.
205. Справочник нормативных документов по бухгалтерскому учету. – Москва: Финансы, 1980. – 528 с.
206. Tabără N. Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune. – Iaşi: Tipo Moldova, 2006. – 408 p.
207. Tabără N., Horomnea E., Toma C. Conturile anuale în procesul decizional. – Iaşi: Tipo Moldova, 2001. – 388 p.
208. Toma C. Contabilitatea în comerţul exterior. – Iaşi: Sedcom Libris, 2005. – 246 p.
209. Tuhari T. Contabilitatea operaţiilor în comerţ. – Chişinău: ASEM, 2002. – 215 p.
210. Ткаченко Е.М. Взаимозачеты. Бухгалтерский учет и налогообложение. – Москва: Издательство «Приор», 1999. – 64 с.
211. Тухарь Ф.И. Бухгалтерский учет товаров и расходов в торговле. – Кишинэу: ASEM, 2002. – 224 с.
212. Ţurcanu V. Contabilitatea conform standardelor internaţionale. – Chişinău: ASEM, 1996. – 264 p.
213. Шустов В.В. Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход. – Москва: Главбух, 2003. – 144 с.
214. Uniunea Europeană şi Republica Moldova. Implementarea Acordului de Parteneriat şi Cooperare. Studii comparative. – Chişinău: TACIS, 1999. – 302 p.
215. Учет по международным стандартам. Под ред. Л.В.Горбатовой. – Москва: Фонд Развития Бухгалтерского Учета, 2002. – 502 с.
216. Учетная политика – 2004: бухгалтерская и налоговая. Под ред. Г. Касьяновой. – Москва: Информцентр XXI века, 2004. – 320 с.
217. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов. – Киев: Издательство А.С.К., 2003 – 847 с.
218. Закон за счетоводството. Европейски директиви: Четвърта директива / Седма директива. – София: Икономика Пресс, 2007. – 106 с.

Reviste şi culegeri de lucrări ştiinţifice

219. Аблина А. О порядке применения льготы, предусмотренной частью (4) ст. 49^2 Налогового кодекса / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, № 12, с. 46–47.
220. Апосту А. Новое в налогообложении доходов / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2007, № 7, с. 15–21.

221. Апосту А. Особенности учета возврата товаров при использовании контрольно–кассовых машин / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, № 10, с. 17–21.
222. Бажерян Е. Учет приобретения и продажи товаров со скидкой / Contabilitate şi audit, Chişinău, 1998, № 6, с. 18–20.
223. Bucur V. Contabilitatea capitalizării cheltuielilor de împrumut la crearea activelor pe termen lung / Analele Academiei de Studii Economice din Moldova, vol. I., ASEM, Chişinău, 2001, p. 377–383.
224. Bucur V., Caraman S. Contabilitatea consumurilor privind uzura şi restaurarea anvelopelor auto / Economica, Chişinău, 2005, nr. 2, p. 79–83.
225. Букур В. Об учете лизинговых операций / Contabilitate şi audit, Chişinău, 1999, № 7–8, с. 12–21.
226. Букур В., Грабаровская Л. Особенности учета последствий изменений курсов обмена валют / Contabilitate şi audit, Chişinău, 1999, № 7–8, с. 25–38.
227. Бутынец Ф.Ф. Международный учет или его гармонизация и стандартизация / Вісник Житомирського Державного Технологічного Университету, Житомир, 2003, № 2, с. 3–11.
228. Cobzari L., Botnari N. Aspectele sistemului financiar în condiţiile integrării europene / Simpozionul Internaţional „Integrarea europeană şi competitivitatea economică”, vol. II, ASEM, Chişinău, 2005, p. 64-66.
229. Кауш–Цапу Л. Финансовый лизинг: особенности применения подоходного налога / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2006, № 9, с. 25–36.
230. Кауш–Цапу Л., Яровая–Чебан С. Отдельные аспекты признания в целях налогообложения дохода в виде налоговых льгот / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2003, № 6, с. 23–34.
231. Deaconu A. De la costul istoric la valoarea justă – mutaţie profundă în contabilitatea contemporană. Congresul al XII–lea al profesiei contabile din România, CECCAR, Bucureşti: Editura, p. 311-315.
232. Doga V. Mecanismul de finanţare a micului business din agricultura Republicii Moldova / Revista economică, Sibiu-Chişinău, 2006, nr. 1, p. 130-136.
233. Frecauţan A. Contabilitatea consumurilor şi calcularea costului produselor agricole / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2001, nr. 1, p. 36–53.
234. Федосеев Н. Новый порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей / Финансовая газета, 2002, № 11, с. 10–11.

235. Филиппенко Е.И. Возврат товара: расчеты между продавцом и покупателем / Главбух, Москва, 2003, № 9, с. 72–80.
236. Hâncu R., Gogîrnoiu Gh. Armonizarea sistemelor fiscale naţionale în contextul integrării europene / Conferinţa internaţională „Politici economice de integrare europeană”, ASEM, Chişinău, 2005, p. 322-327.
237. Ialomiţanu Gh. Unele consideraţii privind contabilitatea în partidă simplă. Simpozionul Internaţional de Ştiinţe Economice, vol. 1. – Informarket, Braşov, 2002, p. 371–378.
238. Лапицкая Л. Об учете операций с подакцизными товарами, реализованными со скидкой / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, № 9, p. 14–17.
239. Manole T. Management financiar la nivel fiscal: probleme şi perspective / Administrarea publică, Chişinău, 2002, nr. 3, p. 51-62.
240. Малышкин А., Кохтенко Н. Шины и аккумуляторные батареи: особый вид запасных частей / Украинский бухгалтерский еженедельник, Киев, 2003, № 29, с. 12–18.
241. Маляренко П.А. Теоретико–методологические основы развития малого и среднего бизнеса в условиях ОЧЭС. Международная научная конференция «Проблемы и перспективы сотрудничества между странами Юго-Восточной Европы в рамках Черноморского Экономического Сотрудничества и ГУААМ, том 2. ДонГУ-СА «Д.А.Ценов», Донецк – Свиштов, 2006, с. 683–689.
242. Молоток Я.В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерского учета: опыт Германии / Бухгалтерский учет, Москва, 1999, № 8, с. 105–108.
243. Орлов М. Упрощенная система налогообложения: комментарий главы 26^2 НК РФ / Финансовая газета, Москва, 2002, № 11, с. 4–10.
244. Pahone C. Reglementări contabile privind operaţiunile de leasing armonizate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate şi cu legislaţia europeană. Tezele conferinţei ştiinţifice „Echilibrul în economia românească actuală”. – Iaşi: Editura Junimea, 2003, p. 86–91.
245. Popa T., Sivac O. Unele aspecte privind beneficierea de facilităţi fiscale / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, nr. 7, p. 8–9.
246. Prisacar T. Contabilitatea diferenţelor temporare şi a cheltuielilor amînate privind impozitul pe venit / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2006, nr. 2, p. 25–31.
247. Патров В.В. Учет доходов и расходов: новые проблемы / Бухгалтерский учет, Москва, 2000, № 4, с. 42–44.
248. Răileanu V. Politici contabile IFRS versus US GAP / Contabilitate şi informatică de gestiune, Bucureşti, 2005, nr. 13–14, p. 38–43.

249. Рабей С. О порядке отражения в бухгалтерском учете государственной пошлины, уплаченной за рассмотрение дел экономическим судом. / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, № 10, с. 33–34.
250. Сапронова С.И., Ильина Т.А. Возврат товаров и НДС / Главбух, Москва, 2004, № 5, с. 26–30.
251. Сотникова Л.В. Учет доходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» / Бухгалтерский учет, Москва, 2000, № 6, с. 3–12.
252. Сотникова Л.В. Учет расходов в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» / Бухгалтерский учет, Москва, 2000, № 7, с. 10–18.
253. Стратулат Н. Расчет и порядок отражения в учете НДС на предприятиях розничной торговли / Contabilitate şi audit, Chişinău, 1999, № 6, с. 16–18.
254. Стратулат Н. Инвентаризация – основа реальности показателей финансовых отчетов / Бухгалтерские Налоговые Консультации, Chişinău, 2004, № 11, с. 31–55.
255. Стратулат Н., Дончу О. Особенности учета движения горюче–смазочных материалов для нужд автотранспортных средств предприятия / Бухгалтерские Налоговые Консультации, Chişinău, 2006, № 4, с. 72–86.
256. Стратулат Н., Дончу О. Организация учета автошин и аккумуляторных батарей / Бухгалтерские Налоговые Консультации, Chişinău, 2005, № 4, с. 12–24.
257. Şuleanschi S. Aspecte ale dezvoltării micului business în Republica Moldova / Economie şi finanţe, Chişinău, 2001, nr. 5, p. 26–31.
258. Шпак Г., Гричук П. О льготе по уплате подоходного налога в случае приобретения основных средств / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, № 7, с. 28–29.
259. Tabără N., Horomnea E. Principiul prudenţei şi aplicarea lui în contabilitate / Revista de Finanţe, Credit şi Contabilitate, Bucureşti, 1996, nr. 11–12.
260. Tabără N., Mircea C. Normalizare, armonizare şi convergenţă contabilă. Problemele contabilităţii şi auditului în condiţiile globalizării, conf.int. (2005, Chişinău). – Chişinău: ASEM, 2005. – p. 36–37.
261. Tostogan P. Privind modul de restituire a cheltuielilor de deplasare suportate în valută străină / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2005, nr. 12, p. 49–50.
262. Tuhari T. Contabilitatea cheltuielilor în comerţ / Contabilitate şi audit, Chişinău, 1998, nr. 6, p. 21.
263. Tuhari T. Contabilitatea vînzării mărfurilor pe credit / Contabilitate şi audit, Chişinău, 1999, nr. 11, p. 18–21.

264. Тостоган П.Г. Об учете расходов по подписке на газеты и журналы / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2006, № 11, с. 26–27.
265. Тостоган П. Представительские расходы: порядок учета и вычета в целях налогообложения / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2003, № 2, с. 26–31.
266. Тостоган П., Герман В. Порядок проведения, документальное оформление и учет результатов инвентаризации / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2001, № 12, с. 15–37.
267. Тостоган П., Кутасевич В. Командировочные расходы: комментарии к нормативным документам, учет и налогообложение / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2000, № 1, с. 3.
268. Цуркану В., Дима М. Об отражении суммовых разниц в учете у покупателя / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2004, № 11, с. 27–30.
269. Витюк А., Чичибаба Ю. Балансовый метод расчета отсроченных активов / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2007, № 5, с. 24.28.
270. Zaharcenco I. Determinarea cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit în anul 2005 / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2006, nr. 2, p. 8–23.
271. Захарченко И. Правила выписки налоговых накладных, заполнения Регистра об учете покупок и продаж, представления Декларации по НДС / Contabilitate şi audit, Chişinău, 2003, № 9, с. 26–34.
272. Захарченко И. Бухгалтерский учет отпускного пособия / Contabilitate şi audit, Chişinău,, 2007, № 5, с. 10–23.

Surse electronice

273. http://www.contab-audit.ro
274. http://www.iasb.org
275. http://www.minfin.md
276. http://www.minfin.ru
277. http://www.asm.md
278. http://www.worldbanc.org.
279. http://www.rnk.ru
280. http://www.glavbukh.ru
281. http://fisc.md.

ADNOTARE

la teza de doctor habilitat în economie cu tema
„Probleme metodologice ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii”

Teza este dedicată examinării unui cerc vast de probleme teoretice, metodologice şi aplicative ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din diferite sectoare şi ramuri ale economiei naționale a Republicii Moldova.

În teză sînt analizate şi aprofundate noțiunile de venituri şi cheltuieli, fiind recomandate criterii noi de clasificare a acestora, în funcție de scopurile utilizării informațiilor. Sînt examinate problemele recunoaşterii şi evaluării elementelor de venituri şi cheltuieli cu specificarea modului de aplicare a conceptelor şi principiilor contabile fundamentale în diferite situații concrete. De asemenea, sînt abordate aspectele metodologice generale ale contabilității veniturilor şi cheltuielilor şi formulate recomandările privind elaborarea şi prezentarea politicii de contabilitate, aplicarea documentelor primare, registrelor de evidență şi a conturilor contabile, generalizarea în rapoartele financiare a informațiilor aferente veniturilor şi cheltuielilor.

În lucrare este tratată problematica contabilității veniturilor şi cheltuielilor din vînzarea bunurilor, prestarea serviciilor, utilizarea activelor de către terți, decontarea creanțelor compromise şi a datoriilor cu termen de prescripție expirat, reflectarea rezultatelor inventarierii, înregistrarea diferențelor de curs valutar şi de sumă, producerea evenimentelor extraordinare, calcularea impozitului pe profit şi din alte fapte economice. Sînt fundamentate, de asemenea, căile de perfecționare a contabilității veniturilor şi cheltuielilor sus-menționate în scopul asigurării unui grad înalt de relevanță, credibilitate şi comparabilitate a informațiilor financiare.

Pentru prima dată în lucrare sînt identificate particularitățile contabilității veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor micului business şi stabilite direcțiile de modernizare a acesteia, în funcție de sistemul contabil aplicat. Este elaborată, de asemenea, metodologia de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor aferente contractelor de leasing, exploatării anvelopelor şi deservirii tehnice a mijloacelor de transport, rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste în concordanță cu cerințele internaționale şi nivelul actual de dezvoltare economică a întreprinderilor din Republica Moldova.

Abordările teoretice şi recomandările practice din teză au fost utilizate la elaborarea Legii contabilității (în redacție nouă), a 5 standarde naționale de contabilitate şi a 3 comentarii privind aplicarea acestora, a Planului de conturi contabile şi a altor acte normative care sînt implementate în practica contabilă a întreprinderilor autohtone.

ANNOTATION

to the thesis for granting a scientific a title on doctor in economic sciences with the topic „Methodological problems of enterprise incomes and expenditures accounting”

The dissertation aims at examination of a large scope of theoretical, methodological and applicative problems of incomes and expenditures accounting faced by the enterprises from different fields of the national economy of the RM.

The notions of income and expenditure have been analyzed and deepened within the dissertation, the necessity of their classification according to the destination and the nature of transaction generating them has been justified. The problems of incomes and expenditures elements recognition and evaluation are examined along with specifying the way of fundamental accounting concepts and principles implementation in different specific situations. Besides those mentioned above, general methodologies of incomes and expenditures accounting have been examined in the dissertation, and recommendations have been set up on the accounting policy elaboration and presentation, implementation of primary documents, accounting books, generalization in financial statements of incomes and expenditures information.

The dissertation examined the issue of incomes and expenditures accounting obtained from sales of goods, rendering of services, use of assets by third parties, writing off bad debts and debts with expired maturity period, reflection of inventory results, registration of currency exchange rate and sum differences, extraordinary events, profit tax calculation and other economic operations. The ways of improvement of incomes and expenditures accounting mentioned above have been established for assuring the high degree of relevance, credibility and comparability of accounting information.

For the first time, the peculiarities are identified and incomes and expenditures accounting modernization ways of small business enterprises are set up depending on implemented accounting system. The method of accounting of lease contracts incomes and expenditures, tires exploitation and technical assistance of vehicles, cooperative rebates according to the international requirements and the current level of local enterprises development is elaborated.

Theoretical approach and practical recommendations from the dissertation have been used for elaboration of Accounting law, 5 national accounting standards and 3 comments on their implementation, Charter of accounts and other normative documents implemented in the accounting of local enterprises.

АННОТАЦИЯ

диссертации на соискание ученой степени доктора хабилитат экономики на тему «Методологические проблемы бухгалтерского учета доходов и расходов предприятия»

Настоящая диссертация посвящена исследованию широкого спектра теоретических, методологических и практических проблем бухгалтерского учета доходов и расходов предприятий разных секторов и отраслей народного хозяйства Республики Молдова.

В работе рассмотрены и углублены понятия доходов и расходов, предложен новый порядок их классификации в зависимости от целей использования информации. Исследованы проблемы признания и оценки доходов и расходов предприятия и установлен порядок применения основополагающих допущений и принципов бухгалтерского учета в различных конкретных ситуациях. Кроме того, в диссертации изложены общие методологические аспекты бухгалтерского учета доходов и расходов и сформулированы предложения по разработке и раскрытию учетной политики, применению первичных документов, учетных регистров и счетов бухгалтерского учета, обобщению информации о доходах и расходах в финансовых отчетах.

Особое внимание в диссертации уделено проблемам учета доходов и расходов от продаж материальных ценностей, оказания услуг, использования активов сторонними предприятиями и лицами, списания безнадежной дебиторской задолженности и просроченных обязательств, отражения результатов инвентаризации, образования курсовых и суммовых разниц, совершения чрезвычайных событий, исчисления налога на прибыль и от других экономических фактов. Обоснованы направления совершенствования учета вышеуказанных доходов и расходов с целью обеспечения более высокого уровня релевантности, надежности и сопоставимости финансовой информации.

Впервые были идентифицированы особенности и определены пути улучшения учета доходов и расходов предприятий малого бизнеса в зависимости от применяемой системы бухгалтерского учета. Разработана методика учета доходов и расходов по договорам лизинга, от эксплуатации автошин и технического обслуживания транспортных средств, кооперативных скидок (надбавок) в соответствии с международными требованиями и современным уровнем развития предприятий Республики Молдова.

Содержащиеся в диссертации теоретические подходы и практические рекомендации были использованы при разработке нового Закона о бухгалтерском учете, 5 национальных стандартов бухгалтерского учета и 3 комментариев по их применению, Плана счетов и других нормативных актов, которые применяются в учетной практике отечественных предприятий.

CUVINTE-CHEIE

Venituri, cheltuieli, rezultat financiar, contabilitate, recunoaştere, evaluare, standard, contabilitate de angajamente, impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată, politică de contabilitate, document primar, registru contabil, cont contabil, raport financiar, element contabil, fapt economic, valoare justă, principii contabile fundamentale, activitate ordinară, eveniment extraordinar.

KEYS-WORDS

Incomes, expenditures, financial result, accountancy, recognition, evaluation, standard, accruals basis of accounting, profit tax, value added tax, accounting policy, primary document, accounting book, account, financial statement, accounting elements, economic operations, fair value, fundamental accounting principles, ordinary activity, extraordinary event.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА

Доходы, расходы, финансовый результат, бухгалтерский учет, стандарт, метод начислений, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, учетная политика, первичный документ, учетный регистр, счет бухгалтерского учета, финансовый отчет, элемент учета, экономический факт, справедливая стоимость, основополагающие принципы бухгалтерского учета, обычная деятельность, чрезвычайное событие.

LISTA ABREVIERILOR

ACIPA	Institutul American al Contabililor Publici Autorizaţi
BNM	Banca Națională a Moldovei
CCE	Consiliul Comunităţii Europene
CSI	Comunitatea Statelor Independente
GAAP	Principii Contabile General Acceptate
GN	Standardele Internaționale de Practică în Evaluare
FASB	Comisia Standardelor de Contabilitate Financiară din SUA
FIFO	Metoda de evaluare curentă a stocurilor după regula „prima intrare – prima ieşire” (first in first out)
IAS	Standard Internațional de Contabilitate
IASB	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate
IFPS	Inspectoratul Fiscal Principal de Stat
IFRS	Standard Internațional de Raportare Financiară
IVA	Standardele Internaționale de Aplicație în Evaluare
IVS	Standardele Internaționale de Evaluare
LIFO	Metoda de evaluare curentă a stocurilor după regula „ultima intrare – prima ieşire” (last in first out)
SNC	Standard Național de Contabilitate
SUA	Statele Unite ale Americii
TVA	Taxa pe Valoarea Adăugată
UE	Uniunea Europeană

A N E X E

Anexa 1

Acte legislative şi normative de bază privind contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor din Republica Moldova

Denumirea actului legislativ (normativ)	Prevederile de bază
1	2
Legea contabilității	• Criteriile de aplicare a sistemelor contabile • Modul de repartizare a veniturilor şi cheltuielilor pe perioade de gestiune • Componența, termenele de prezentare şi utilizatorii rapoartelor financiare
Bazele conceptuale ale pregătirii şi prezentării rapoartelor financiare	• Definițiile şi clasificarea veniturilor şi cheltuielilor • Conceptele şi principiile contabile fundamentale • Criteriile de recunoaştere şi regulile de evaluare generale a veniturilor şi cheltuielilor • Bazele de evaluare • Conceptele de menținere a capitalului
SNC 1 «Politica de contabilitate»	• Modul de selectare, elaborare, modificare şi aplicare a procedeelor şi metodelor de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor • Informația ce urmează a fi prezentată în politica de contabilitate
SNC 2 «Stocurile de mărfuri şi materiale»	• Metodele de evaluare curentă a stocurilor • Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor în cazul evaluării stocurilor la valoarea realizabilă netă
SNC 3 «Componența consumurilor şi cheltuielilor întreprinderii»	• Clasificarea şi componența cheltuielilor pe tipuri de activități ale întreprinderii (operațională, de investiții, financiară) şi pe evenimente extraordinare • Nomenclatorul informației privind cheltuielile ce urmează a fi prezentată în rapoartele financiare
SNC 4 «Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business»	• Variantele sistemului simplificat de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor • Nomenclatorul şi structura registrelor de evidență a veniturilor şi cheltuielilor în cadrul sistemului contabil simplificat • Planul de conturi contabile simplificat • Structura anexei simplificate la Raportul privind rezultatele financiare
SNC 5 «Prezentarea rapoartelor financiare»	• Modul de reflectare a veniturilor şi cheltuielilor în rapoartele financiare • Structura Raportului privind rezultatele financiare şi a anexei la acesta
SNC 6 «Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole»	• Particularitățile recunoaşterii, evaluării şi contabilizării cheltuielilor la întreprinderile agricole

1	2
SNC 8 «Profitul (pierde-rea) net (a) al (a) perioadei de gestiune, erorile esenţiale şi modificările politicii de contabilitate»	• Componența şi modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din evenimente extraordinare • Modul de corectare a erorilor semnificative aferente veniturilor şi cheltuielilor • Modul de stabilire a pragului de semnificație
SNC 9 «Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiinţifice şi de proiectare-experimentare»	• Modul de decontare la cheltuieli a consumurilor aferente lucrărilor de cercetări ştiinţifice şi de proiectare-experimentare
SNC 10 «Evenimente ulterioare datei întocmirii rapoartelor financiare»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor constatate după data întocmirii rapoartelor financiare
SNC 11 «Contractele de construcție»	• Particularitățile contabilității veniturilor şi cheltuielilor în organizațiile de construcție
SNC 12 «Contabilitatea impozitului pe venit»	• Modul de recunoaştere, evaluare şi contabilizare a cheltuielilor (economiilor) privind impozitul pe venit • Metodica de evidență a diferențelor permanente şi temporare şi a activelor (datoriilor) amînate privind impozitul pe venit
SNC 13 «Contabilitatea activelor nemateriale»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din diferențele de reevaluare a activelor nemateriale • Modul de contabilizare a cheltuielilor ulterioare aferente activelor nemateriale • Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor aferente transmiterii drepturilor de utilizare a activelor nemateriale şi ieşirii acestora
SNC 16 «Contabilitatea activelor materiale pe termen lung»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din diferențele de reevaluare a activelor materiale pe termen lung • Metodele de evidență a cheltuielilor privind reparația mijloacelor fixe • Modul de contabilizare a cheltuielilor aferente ieşirii activelor materiale pe termen lung
SNC 17 «Contabilitatea arendei (leasingului)»	• Criteriile de clasificare a arendei (leasingului) • Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din contrac-tele de arendă operațională şi finanțată (leasing operațional şi financiar) la arendator (locator) şi arendaş (locatar) • Nomenclatorul informației privind veniturile şi cheltuielile aferente tranzacțiilor de arendă (leasing) care trebuie prezentate în rapoartele financiare
SNC 18 «Venitul»	• Criteriile generale şi specifice de recunoaştere şi de evaluare a veniturilor din vînzarea bunurilor, prestarea serviciilor şi utilizarea activelor întreprinderilor de către terți (dobînzi, redevențe, dividende) • Modul de prezentare a informațiilor privind veniturile şi cheltuielile în rapoartele financiare

1	2
SNC 20 «Contabilitatea subvenţiilor şi publicitatea informaţiei aferentă asistenţei de stat»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din subvenţii în cazul aplicării: - metodei venitului - metodei capitalului
SNC 21 «Efectele variaţiilor cursurilor valutare»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din diferenţele de curs valutar şi de reflectare a acestora în rapoartele financiare
SNC. 23 «Cheltuieli privind împrumuturile»	• Metodele de contabilizare a cheltuielilor privind împrumuturile • Modul de capitalizare a cheltuielilor privind împrumuturile
SNC 25 «Contabilitatea investiţiilor»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din investiţii în cazul evaluării curente a acestora în baza metodei valorii • Regulile de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din diferenţa între valoarea de intrare şi valoarea nominală a titlurilor de valoare de datorii
SNC 27 «Rapoartele financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în întreprinderile fiice»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din investiţii în întreprinderi fiice în cazul evaluării curente a acestora în baza metodei punerii în echivalenţă (repartizării proporţionale) • Structura, modul de întocmire şi de prezentare a Raportului privind rezultatele financiare consolidat
SNC 28 «Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor din investiţii în întreprinderi asociate în cazul evaluării curente acestora în baza metodei punerii în echivalenţă
SNC 62 «Contabilitatea în partidă simplă»	• Modul de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor în cazul aplicării sistemului în partidă simplă • Structura registrului de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor
Comentariile cu privire la aplicarea SNC 1	• Explicarea în baza de exemple concrete a prevederilor SNC 1
Comentariile cu privire la aplicarea SNC 18	• Explicarea în baza de exemple concrete a prevederilor SNC 18
Comentariile cu privire la aplicarea SNC 23	• Explicarea în baza de exemple concrete a prevederilor SNC 23
Regulamentul privind inventarierea	• Modul de evidenţă a veniturilor şi cheltuielilor rezultate din inventarierea activelor şi datoriilor • Formularele documentelor primare şi registrelor de evidenţă a rezultatelor inventarierii activelor şi datoriilor
Îndrumări metodice privind particularităţile contabilităţii în cooperativele de întreprinzător	• Componenţa veniturilor şi cheltuielilor cooperativelor de întreprinzător • Metodica de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor aferente rabaturilor (adaosurilor) cooperatiste
Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor	• Modul de corectare a formulelor contabile eronate • Regulilor de funcţionare a conturilor de veniturilor şi cheltuieli • Normele metodologice de aplicare a conturilor de venituri şi cheltuieli

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 2

Caracteristica conceptului contabilității de angajamente în diferite țări

Țara (actul normativ)	Denumirea şi conținutul conceptului
Bulgaria (Legea contabilității)	**Principiul calculării curente** – veniturile şi cheltuielile din tranzacții şi evenimente se înregistrează în momentul apariției lor, indiferent de momentul încasării mijloacelor băneşti sau a echivalentelor acestora, şi se reflectă în rapoartele financiare ale perioadei curente
Estonia (Legea contabilității)	**Principiul înregistrării tranzacțiilor** – tranzacțiile economice se reflectă atunci cînd au avut loc, indiferent de încasările sau plățile mijloacelor băneşti
Federația Rusă (Regulamentul 1/98 „Politica de contabilitate")	**Convenția delimitării în timp a faptelor economice** – veniturile şi cheltuielile se recunosc în perioada de gestiune în care acestea au avut loc, indiferent de momentul încasării sau plății de mijloace băneşti sau altei forme de compensare
Franța (Planul General de Conturi)	**Principiul specializării sau independenței exercițiului** – veniturile şi cheltuielile trebuie ataşate fiecărui exercițiu. În acest scop este necesar: - să nu se omită cheltuielile şi veniturile ataşate exercițiului; - să se excludă cheltuielile şi veniturile aferente exercițiilor ulterioare
Germania (Codul comercial)	**Principiul realizării** – la calcularea rezultatului financiar se iau în considerare toate veniturile şi cheltuielile perioadei curente, indiferent de momentul încasărilor sau plăților corespunzătoare
Marea Britanie (Legea societăților comerciale)	**Principiul specializării exercițiului/concordanței** – la întocmirea raportului de profit şi pierderi veniturile se contrapun cheltuielilor datorită cărora acestea au fost încasate în perioada de gestiune. Aceasta înseamnă că veniturile şi cheltuielile se recunosc nu atunci cînd au fost achitate cu mijloace băneşti, ci atunci cînd acestea au apărut
România (Reglementările contabile conforme cu directivele europene)	**Contabilitatea de angajamente** – efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente sînt recunoscute atunci cînd tranzacțiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sînt înregistrate în contabilitate şi raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente momentului în care se produc, şi nu atunci cînd se efectuează încasările şi plățile
Statele Unite ale Americii (Baza conceptuală a rapoartelor financiare)	**Metoda acumulărilor** – metoda care urmăreşte înregistrarea efectelor financiare ale operațiunilor şi altor fapte şi circumstanțe asupra întreprinderii în exercițiile în care aceste operațiuni, fapte şi circumstanțe se produc şi nu în exercițiile în care întreprinderea încasează sau plăteşte sumele băneşti.
Ucraina (Legea contabilității)	**Principiul calculării şi concordanței veniturilor şi cheltuielilor** – la determinarea rezultatelor financiare ale perioadei de gestiune este necesar să se compare veniturile perioadei cu cheltuielile care au fost suportate pentru obținerea acestor venituri. În acest caz, veniturile şi cheltuielile se reflectă în contabilitate şi în rapoartele financiare atunci cînd acestea au apărut, şi nu la încasarea sau plata mijloacelor băneşti

Sursa: *Elaborat de autor în baza actelor normative din țările respective*

Anexa 3

Bazele de evaluare a elementelor contabile şi modalităţile de aplicare a acestora la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor

Denumirea şi caracteristica generală a bazei de evaluare conform		**Modalităţile de aplicare la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor**
Cadrului general al IASB	**Normelor Internaţionale de Evaluare**	
1	2	3
Costul istoric – activele sînt înregistrate la suma în numerar sau echivalente de numerar plătită în momentul cumpărării lor sau la valoarea justă a sumei plătite în momentul achiziţionării. Datoriile sînt înregistrate la valoarea echivalentelor obţinute în schimbul obligaţiei sau, în anumite împrejurări (de exemplu, în cazul impozitului pe profit), la valoarea ce se aşteaptă să fie plătită în numerar sau echivalente de numerar pentru a stinge datoriile, în cursul normal al afacerilor.	**Costul istoric** nu este prevăzut în Normele Internaţionale de Evaluare care se aplică în cazul evaluării ulterioare a elementelor contabile, adică după recunoaşterea iniţială a acestora.	**Costul istoric** poate fi utilizat pentru evaluarea tuturor elementelor contabile şi îmbracă următoarele forme: valoarea de intrare (de achiziţie), costul efectiv, valoarea de aport, valoarea nominală etc. Se aplică în cazul evaluării veniturilor din activele primite cu titlu gratuit, sub formă de subvenţii, şi a costului vînzărilor care se determină în baza valorii de intrare (costului efectiv) a bunurilor vîndute, conform uneia din următoarele metode: de identificare, FIFO, LIFO, costului mediu ponderat.
Costul curent – activele sînt înregistrate la suma în numerar sau echivalente de numerar care ar trebui plătită dacă acelaşi activ sau unul asemănător ar fi fost achiziţionat în prezent. Datoriile sînt înregistrate la valoarea neactualizată a numerarului sau echivalentelor de numerar necesară pentru a deconta în prezent obligaţia.	**Costul de înlocuire net** – procedura de evaluare utilizată atunci cînd nu se deţin informaţii despre preţurile de piaţă pentru evaluarea unor proprietăţi specializate, care se vînd rar sau niciodată, altfel decît ca părţi ale unei afaceri (IVS 2 „Baze de evaluare diferite de valoarea de piaţă").	**Costul curent** se utilizează, de regulă, la evaluarea activelor. Aplicaţia practică a costului curent o reprezintă valoarea de înlocuire. Se utilizează în mod indirect la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor din diferenţe de reevaluare şi din deprecierea activelor, din decontarea creanţelor compromise şi a datoriilor cu termenul de prescripţie expirat.
Valoarea realizabilă (de decontare) – activele sînt înregistrate la suma în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obţinută în prezent prin vînzarea normală a activelor. Datoriile sînt înregistrate la valoarea lor de decontare, care trebuie plătită pentru a achita datoriile în cursul normal al afacerilor.	**Valoarea de piaţă** – suma estimată pentru care o proprietate (activ) ar putea fi schimbată la data evaluării, între un cumpărător şi un vînzător hotărîţi, într-o tranzacţie echilibrată, (IVS 1 „Valoarea de piaţă – bază de evaluare", GN 8 „Costul de înlocuire net").	**Valoarea realizabilă** se utilizează, în principal, la evaluarea activelor. Aplicaţia practică a valorii realizabile o reprezintă valoarea de piaţă diminuată cu cheltuielile aferente finalizării şi vînzării activului. Se aplică la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor aferente plusurilor de inventar, deşeurilor recuperabile, bunurilor obţinute în urma reparaţiei mijloacelor fixe etc.

1	2	3
Valoarea actualizată – activele sînt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări de numerar, care urmează a fi generate în derularea normală a activității. Datoriile sînt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieşiri de numerar care se aşteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile în cursul normal al afacerilor.	**Valoarea de utilizare** – valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar estimate, ce se aşteaptă să fie generate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea lui la sfîrşitul duratei de viață utilă. Este valoarea pe care o anumită proprietate o are pentru o utilizare specifică şi pentru un anumit utilizator (IVS 2 „Bazele de evaluare diferite de valoarea de piață", IVA 1 „Evaluarea pentru raportarea financiară").	**Valoarea actualizată** poate fi utilizată la evaluarea tuturor elementelor contabile şi se determină prin actualizarea unor sume estimate să se obțină în viitor cu ajutorul unor rate de actualizare. Se aplică la evaluarea veniturilor şi cheltuielilor din dobînzi, contracte de leasing financiar (arendă finanțată), precum şi în cazul vînzării bunurilor pe credit.

Sursa: *Elaborat de autor după Pântea I. şi Deaconu A. [120, p. 44–45]*

Anexa 4

Conținutul principiului prudenței în diferite țări

Țara (actul normativ)	Denumirea şi conținutul principiului
Bulgaria (Legea contabilității)	**Prudența** – evaluarea şi evidența riscurilor eventuale şi pierderilor posibile la reflectarea operațiunilor economice în conturile contabile în scopul determinării rezultatului financiar efectiv
Estonia (Legea contabilității)	**Principiul prudenței –** rapoartele financiare trebuie întocmite cu precauție. Dacă este cunoscut sau există probabilitatea că valoarea reală a bunurilor este mai joasă decît valoarea contabilă a acestora, trebuie să se efectueze reevaluarea lor. Concomitent, este necesar să se contabilizeze toate datoriile efective şi potențiale
Federația Rusă (Regulamentul 1/98 „Politica de contabilitate")	**Prudența** – la apariția situațiilor neordinare, acestea se evaluează în contabilitate, în primul rînd, sub aspectul eventualelor pierderi, cheltuieli şi datorii, dar nu al veniturilor potențiale şi al intrărilor de bunuri, nepermițînd în acelaşi timp constituirea provizioanelor latente
Franța (Planul General de Conturi)	**Prudența** – aprecierea rezonabilă a faptelor în scopul de a evita riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezente succeptibile de a greva patrimoniul şi rezultatele întreprinderii
Germania (Codul comercial)	**Prudența** – evaluarea trebuie să fie efectuată cu toată precauția şi anume trebuie luate în considerare toate riscurile şi pierderile previzibile, care au apărut pînă la data raportării, chiar dacă acestea au devenit cunoscute în intervalul de timp între data de raportare şi data de prezentare a raportului anual; profiturile se contabilizează numai cînd acestea au fost cîştigate la data de raportare
Marea Britanie (Legea societăților comerciale)	**Prudența (conservatismul)** – la alegerea între două sau mai multe evaluări a faptelor economice, este necesar de ales acea evaluare care asigură un profit mai mic şi/sau o valoare netă a activelor mai mică
România (Reglementările contabile conforme cu directivele europene)	**Prudența** – evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă şi în special: a) poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului; b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia, c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile şi pierderile; potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia; d) trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit
Statele Unite ale Americii (Baza conceptuală a rapoartelor financiare)	**Conservatismul** – pentru recunoaşterea majorării profitului nerepartizat al întreprinderii şi a veniturilor, sînt necesare dovezi mai argumentate decît pentru recunoaşterea diminuărilor profitului nerepartizat şi a cheltuielilor
Ucraina (Legea contabilității)	**Prudența** – aplicarea în contabilitate a metodelor de evaluare care trebuie să evite subevaluarea datoriilor şi cheltuielilor şi supraevaluarea activelor şi veniturilor întreprinderii

Sursa: *Elaborat de autor în baza actelor normative din țările respective*

Anexa 5

Elementele principale ale politicii de contabilitate aferente veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii şi interconexiunea acestora cu legislaţia fiscală

Nr. crt.	Elementul politicii de contabilitate	Variantele (metodele) de evidenţă	Temeiul (actul normativ)	Explicaţii, interconexiunea variantelor (metodelor) de evidenţă cu legislaţia fiscală
1	2	3	4	5
1. Dispoziţii generale				
1.	Sistemul contabil utilizat	1. Sistemul în partidă simplă 2. Sistemul simplificat în partidă dublă 3. Sistemul complet în partidă dublă	**Legea contabilităţii,** art. 15	Sistemul contabil se alege de fiecare întreprindere de sine stătător, pornind de la necesităţile informaţionale şi indicatorii stabiliţi de **Legea contabilităţii**.
2.	Documentele primare pentru care nu sînt prevăzute formulare-tip	1. Se elaborează de întreprindere de sine stătător 2. Se aplică formularele aprobate în mod centralizat	Legea contabilităţii, art. 19	Documentele primare elaborate de întreprindere trebuie să conţină elementele obligatorii prevăzute de legislaţia în vigoare.
3.	Baza de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor	1. Costul istoric 2. Costul curent 3. Valoarea realizabilă (de decontare) 4. Valoarea actualizată	Bazele conceptuale, paragrafele 95-97	Baza de evaluare trebuie selectată în funcţie de categoriile de venituri şi cheltuieli. Astfel, pentru veniturile provenite din intrări de active cu titlu gratuit sau sub formă de subvenţii poate fi aplicat costul istoric, iar pentru veniturile şi cheltuielile din contractele de leasing financiar (arenda finanţată) – valoarea actualizată.
4.	Conceptul de menţinere a capitalului	1. Conceptul capitalului financiar 2. Conceptul capitalului fizic	Bazele conceptuale, paragrafele 100-105	Adoptarea conceptului de menţinere a capitalului trebuie să fie efectuată în funcţie de necesităţile utilizatorilor informaţiilor contabile.
5.	Modelul contabil utilizat	1. Modelul bazat pe valoarea curentă 2. Modelul bazat pe valoarea actualizată	Bazele conceptuale, paragraful 106	Modelul contabil se alege de către fiecare întreprindere în funcţie de strategia dezvoltării acesteia şi cu condiţia respectării echilibrului între relevanţă şi credibilitate.
6.	Pragul de semnificaţie	1. Pragul de semnificaţie se stabileşte în cotă procentuală 2. Pragul de semnificaţie se stabileşte în sumă absolută	SNC 8, paragraful 28	Pragul de semnificaţie se stabileşte pe fiecare grupă de venituri şi cheltuieli. Acesta va avea o importanţă considerabilă în cazul întocmirii rapoartelor financiare în formă liberă, precum şi la corectarea erorilor contabile.

1	2	3	4	5
2. Procedee contabile pentru care actele normative prevăd diferite variante				
7.	Modul de contabilizare a consumurilor aferente fabricării produselor, prestării serviciilor şi executării lucrărilor	1. Consumurile de producţie se reflectă în conturile contabilităţii de gestiune (*varianta I*) 2. Consumurile de producţie se reflectă în contul contabilităţii financiare 215 «Producţia în curs de execuţie» (*varianta II*)	SNC 4, paragrafele 24, 30 Planul de conturi	Varianta de contabilizare a consumurilor de producţie se alege de fiecare întreprindere de sine stătător, în funcţie de dimensiunile şi particularităţile organizaţional-tehnologice. *Varianta I* se recomandă pentru aplicare la întreprinderile care produc un sortiment larg de produse şi/sau prestează diferite tipuri de servicii. *Varianta II* poate fi utilizată, în principal, la întreprinderile micului business care aplică *sistemul contabil simplificat în partidă dublă.*
8.	Criteriile de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor pe tipurile de activităţi ale întreprinderii	Se indică componenţa şi/sau criteriile de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor pe tipurile de activităţi ale întreprinderii etc.	Bazele conceptuale, paragraful 68 Planul de conturi	În politica de contabilitate trebuie să fie indicate criteriile de clasificare a veniturilor şi cheltuielilor pe tipurile de activităţi ale întreprinderii şi, în particular, componenţa veniturilor din vînzări şi a costului vînzărilor. În acest context, se va ţine cont de faptul că în componenţa veniturilor din vînzări se includ încasările pe care întreprinderea le obţine sistematic în urma efectuării activităţilor de bază. Costul vînzărilor include valoarea de bilanţ (costul) bunurilor vîndute şi serviciilor prestate, a căror valoare de vînzare (fără TVA) a fost contabilizată în componenţa veniturilor din vînzări.
9.	Metodele de evaluare curentă a stocurilor	1. Metoda de identificare 2. Metoda FIFO 3. Metoda LIFO 4. Metoda costului mediu ponderat	SNC 2, paragrafele 22–26	Metoda de evaluare curentă a stocurilor se stabileşte pentru fiecare tip sau grupă a acestora. În acest caz, se iau în considerare particularităţile activităţii întreprinderii, cererea de bunuri pe piaţă, nivelul inflaţiei, precum şi gradul de influenţă a metodei acceptate de evaluare asupra rezultatului financiar şi fiscal.
10.	Metodele de recunoaştere a veniturilor şi cheltuielilor din prestarea de servicii	1. Metoda prestării efective 2. Metoda procentului de finalizare	SNC 18, paragraful 20	Prima metodă este raţional să fie utilizată dacă termenul de prestare a serviciilor nu depăşeşte durata unei perioade de gestiune, iar metoda a două – în cazurile în care serviciile, conform unuia şi aceluiaşi contract, se prestează pe o durată mai mare decît perioada de gestiune.
11.	Procedeele de evaluare a veniturilor şi cheltuielilor pe	1. Procedeul volumului efectiv al serviciilor prestate 2. Procedeul ponderii	SNC 18, paragraful 22	Procedeele 1–3 se recomandă în cazurile în care sumele veniturilor şi cheltuielilor pot fi repartizate cu exactitate pe stadiile tranzacţiei.

	stadiile de finalizare a tranzacţiei	volumului efectiv al serviciilor prestate în volumul total al serviciilor de executat 3. Procedeul ponderii cheltuielilor suportate la o dată prestabilită în totalul cheltuielilor prevăzute de contract 4. Procedeul liniar		*Procedeul liniar* se aplică atunci cînd prestarea serviciilor presupune un număr nedeterminat de operaţiuni în cursul perioadei prestabilite care nu pot fi repartizate cu exactitate pe stadiile de finalizare a tranzacţiei. În scopuri fiscale veniturile şi deducerile care apar la aplicarea metodei de constatare a venitului pe stadiile de finalizare a tranzacţiei se determină în modul stabilit în art. 45 din Codul fiscal.
12.	Metodele de recunoaştere a cheltuielilor privind împrumuturile	1. Metoda recomandată de SNC 23 – cheltuielile privind împrumuturile se recunosc ca cheltuieli ale perioadei de gestiune curente 2. Metoda alternativă admisibilă – cheltuielile privind împrumuturile se capitalizează	SNC 23, paragrafele 9-10	*Metoda recomandată de SNC 23* poate fi aplicată pentru evidenţa cheltuielilor (dobînzilor) aferente tuturor tipurilor de credite bancare şi împrumuturi, indiferent de destinaţia şi utilizarea efectivă a acestora. *Metoda alternativă admisibilă* se recomandă pentru evidenţa cheltuielilor privind împrumuturile primite şi utilizate doar pentru procurarea (crearea) activelor calificate.
13.	Metoda de calculare a veniturilor şi cheltuielilor privind impozitul pe profit	1. Metoda în baza diferenţelor temporare 2. Metoda directă	SNC 12, paragrafele 7–12	*Metoda de calculare a cheltuielilor privind impozitul pe profit* în baza diferenţelor temporare se recomandă a fi aplicată în cazul în care suma diferenţelor nominalizate nu este semnificativă. *Metoda directă* poate fi utilizată de către întreprinderile micului business la care suma diferenţelor temporare nu influenţează semnificativ rezultatul net al perioadei de gestiune.
14.	Metoda de achitare în rate a impozitului pe venit	1.Din suma prognozată a impozitului pe venit 2.Din suma impozitului pe venit calculată în anul precedent	Codul fiscal, art. 84	Acest element al politicii de contabilitate poartă un caracter de recomandare şi poate fi reflectat doar în Declaraţia cu privire la impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător.
15.	Procedeul (baza) de repartizare a consumurilor indirecte de producţie constante	Repartizarea consumurilor indirecte de producţie constante se efectuează în funcţie de capacitatea normativă a utilajului stabilită faţă de nivelul de producţie a: ▪ perioadei de gestiune precedente ▪ cîtorva perioade de gestiune sau sezoane	SNC 2, paragraful 13	Procedeul de repartizare a consumurilor indirecte de producţie între tipurile de produse (servicii) acceptat de întreprindere trebuie să fie argumentat din punct de vedere economic şi să ţină cont de specificul tehnologiei şi organizării producţiei concrete. Consumurile variabile se inclus integral în costul produselor fabricate, iar consumurile constante – în baza capacităţii normative a utilajului de producţie. Suma consumurilor constante care depăşeşte capacitatea normativă trebuie recunoscute ca cheltuieli ale perioadei.

1	2	3	4	5
3.Procedee contabile elaborate de întreprindere de sine stătător				
16.	Procedeul de evaluare curentă a producției în curs de execuție	1. Costul efectiv 2. Costul normativ 3. Suma consumurilor directe de materiale	-	Evaluarea producției în curs de execuție la *costul efectiv* se poate efectua în producțiile individuale şi în serii mici. Evaluarea producției în curs de execuție la *costul normativ* se recomandă în producțiile în serii mari şi în masă. Evaluarea producției în curs de execuție la *suma consumurilor directe de materiale* este rațională în producțiile care necesită un consum considerabil de materiale.
17.	Procedeul de evaluare curentă a produselor	1. Costul efectiv 2. Costul normativ	-	Evaluarea produselor la *costul efectiv* se recomandă pentru producțiile individuale şi în serii mici, precum şi pentru producțiile din care se obțin produse în masă cu un sortiment redus. Evaluarea produselor la *costul normativ* poate fi aplicată în producțiile în serii mari şi în masă. În acest caz, abaterea costului efectiv de la cel normativ se decontează prin întocmirea formulelor contabile de stornare sau suplimentare cu aceeaşi corespondență a conturilor ca şi în cazul înregistrării produselor la intrări.
18.	Modul de contabilizare a diferențelor de sumă	Diferențele de sumă ***favorabile*** se constată ca venituri, iar cele ***nefavorabile*** – ca cheltuieli financiare	-	Diferențele de sumă apar în cazul efectuării decontărilor cu rezidenții Republicii Moldova exprimate în unități convenționale (în valută străină). Diferențele de sumă trebuie înregistrate în componența veniturilor şi cheltuielilor financiare, deoarece după conținutul economic ele sînt similare diferențelor de curs valutar care, conform paragrafului 16 din **SNC 21,** se recunosc ca cheltuieli şi venituri ale perioadei de gestiune curente.

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 6

Planul de conturi de lucru pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor întreprinderii

Simbolul grupei de conturi	Simbolul conturilor sintetice	Simbolul subconturilor	
			CLASA 6. CONTURI DE VENITURI
61			***VENITURI DIN ACTIVITĂȚILE DE BAZĂ***
	611		**Cifra de afaceri**
		6111	Venituri din vînzarea produselor
		6112	Venituri din vînzarea mărfurilor
		6113	Venituri din prestarea serviciilor
		6114	Venituri din contracte de construcție
		6115	Venituri din contractele de leasing (arendă, locațiune)
		6116	Venituri din studii şi cercetări
		6117	Venituri din utilizarea activelor de către terți
	612		**Alte venituri din activitățile de bază**
		6121	Venituri din investiții contabilizate conform metodei punerii în echivalență
		6123	Venituri din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente
		6124	Alte venituri aferente activităților de bază
62			***VENITURI DIN ALTE ACTIVITĂȚI ORDINARE***
	621		**Venituri din vînzarea activelor pe termen lung**
		6211	Venituri din vînzarea activelor nemateriale
		6212	Venituri din vînzarea activelor materiale pe termen lung
		6213	Venituri din vînzarea activelor financiare pe termen lung
		6214	Venituri din ecartul de reevaluare a activelor pe termen lung vîndute
		6215	Alte venituri din vînzarea activelor pe termen lung
	622		**Venituri financiare**
		6221	Venituri din investiții
		6222	Venituri din subvenții şi active intrate cu titlu gratuit
		6223	Venituri din diferențe de curs valutar şi de sumă
		6224	Venituri din rezultatele inventarierii activelor şi datoriilor
		6225	Venituri din amenzi, penalități şi despăgubiri
		6226	Venituri din recuperarea prejudiciului material
		6227	Venituri din decontarea datoriilor cu termenul de prescripție expirat
		6228	Alte venituri financiare
	623		**Venituri din provizioane**
		6231	Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
		6232	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor pe termen lung
		6233	Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor curente
		6234	Venituri din fondul comercial negativ
		6235	Venituri din alte provizioane
	624		**Alte venituri aferente activităților ordinare**
		6241	Venituri din vînzarea altor active curente

		6242	Venituri din leasing operațional (arendă, locațiune)
		6243	Alte venituri
63			***VENITURI EXTRAORDINARE***
	631		**Venituri din compensații pentru recuperarea pierderilor din calamități**
		6311	Venituri de la companiile de asigurări
		6312	Venituri de la autoritățile publice
		6313	Venituri de la alte întreprinderi şi persoane
		6314	Venituri din casarea activelor deteriorate în urma calamităților
	632		**Venituri din alte evenimente extraordinare**
		6321	Venituri din compensații pentru exproprierea activelor
		6322	Venituri din modificarea legislației în vigoare
		6323	Alte venituri extraordinare
64			***VENITURI DIN IMPOZITUL PE PROFIT***
	641		**Venituri din impozitul pe profit curent**
	642		**Venituri din impozitul pe profit amînat**

CLASA 7. CONTURI DE CHELTUIELI

71			***CHELTUIELI ALE ACTIVITĂȚILOR DE BAZĂ***
			Varianta I. Întreprinderea aplică metoda costului vînzărilor de clasificare a cheltuielilor
	711		**Costul vînzărilor**
		7111	Costul produselor vîndute
		7112	Costul mărfurilor vîndute
		7113	Costul serviciilor prestate
		7114	Costul lucrărilor de construcție-montaj
		7115	Costul serviciilor din activitatea de leasing (arendă, locațiune)
		7116	Costul serviciilor din activitatea de studii şi cercetări
		7117	Cheltuieli cu redevențele
		7118	Costul investițiilor vîndute
	712		**Cheltuieli comerciale**
		7121	Cheltuieli privind operațiile de marketing
		7122	Cheltuieli privind ambalarea produselor şi mărfurilor
		7123	Cheltuieli de transport privind comercializarea produselor şi mărfurilor
		7124	Cheltuieli privind reclama
		7125	Cheltuieli privind reparațiile garantate şi deservirile cu garanție
		7126	Cheltuieli privind returnarea şi reducerea prețurilor la bunurile vîndute
		7127	Alte cheltuieli comerciale
	713		**Cheltuieli generale şi administrative**
		7131	Cheltuieli privind uzura, repararea şi întreținerea mijloacelor fixe cu destinație generală
		7132	Cheltuieli privind amortizarea activelor nemateriale
		7133	Cheltuieli de întreținere a personalului administrativ şi de conducere
		7134	Cheltuieli privind acțiunile de binefacere şi sponsorizare
		7135	Cheltuieli privind protecția muncii

	7136	Cheltuieli de reprezentare
	7137	Cheltuieli de detaşare a personalului administrativ şi de conducere
	7138	Alte cheltuieli generale şi administrative
714		**Alte cheltuieli ale activităţilor de bază**
	7141	Cheltuieli din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente
	7142	Cheltuieli privind dobînzile pentru credite şi împrumuturi
	7143	Cheltuieli de producţie indirecte nerepartizate
	7144	Cheltuieli aferente producţiei rebutate
	7145	Alte cheltuieli aferente activităţilor de bază

Varianta II. Întreprinderea aplică metoda elementelor economice de clasificare a cheltuielilor

711		**Cheltuieli materiale**
	7111	Cheltuieli cu materiale de bază şi materii prime
	7112	Cheltuieli cu materiale auxiliare
	7113	Cheltuieli privind energia şi apa
	7114	Cheltuieli privind combustibilul
	7115	Cheltuieli privind piesele de schimb
	7116	Cheltuieli privind ambalajele şi materialele pentru ambalat
	7117	Cheltuieli privind obiectele de mică valoare şi scurtă durată
	7118	Cheltuieli privind produsele şi mărfurile
712		**Cheltuieli cu personalul**
	7121	Cheltuieli privind salariile
	7122	Cheltuieli privind contribuţiile de asigurări sociale de stat obligatorii
	7123	Cheltuieli privind primele de asigurare obligatorie de asistenţă medicală
	7124	Cheltuieli privind contribuţiile în fondurile nestatale de pensii
	7125	Alte cheltuieli privind asigurarea şi protecţia socială a personalului
713		**Cheltuieli privind amortizarea (uzura, epuizarea) activelor pe termen lung**
	7131	Cheltuieli privind amortizarea activelor nemateriale
	7132	Cheltuieli privind uzura mijloacelor fixe
	7133	Cheltuieli privind epuizarea resurselor naturale
714		**Alte cheltuieli ale activităţilor de bază**
	7141	Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi
	7142	Cheltuieli cu impozitele şi taxele
	7143	Alte cheltuieli ale activităţilor de bază

72		***CHELTUIELI ALE ALTOR ACTIVITĂŢI ORDINARE***
721		**Cheltuieli privind vînzarea activelor pe termen lung**
	7211	Cheltuieli privind vînzarea activelor nemateriale
	7212	Cheltuieli privind vînzarea activelor materiale pe termen lung
	7213	Cheltuieli privind vînzarea activelor financiare pe termen lung
	7214	Cheltuieli din reevaluarea activelor pe termen lung
	7215	Alte cheltuieli aferente vînzării activelor pe termen lung
722		**Cheltuieli financiare**
	7221	Cheltuieli aferente investiţiilor
	7222	Cheltuieli privind diferenţele de curs valutar şi de sumă
	7223	Cheltuieli privind activele transmise cu titlu gratuit

		7224	Cheltuieli aferente subvenţiilor
		7225	Cheltuieli privind amenzile, penalităţile, despăgubirile
		7226	Cheltuieli din decontarea creanţelor compromise
		7227	Cheltuieli aferente rezultatelor inventarierii activelor şi datoriilor
		7228	Cheltuieli privind împrumuturile
		7229	Alte cheltuieli financiare
	723		**Cheltuieli privind provizioanele**
		7231	Cheltuieli privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli
		7232	Cheltuieli privind provizioanele pentru deprecierea activelor pe termen lung
		7233	Cheltuieli privind provizioanele pentru deprecierea activelor curente
		7234	Cheltuieli aferente altor provizioane
	724		**Alte cheltuieli aferente activităţilor ordinare**
		7241	Cheltuieli privind comercializarea altor active curente
		7242	Cheltuieli aferente contractelor de leasing operaţional (arendă, locaţiune)
		7243	Alte cheltuieli ale activităţilor ordinare
73			***CHELTUIELI EXTRAORDINARE***
	731		**Cheltuieli privind calamităţile**
		7311	Cheltuieli aferente casării activelor distruse (deteriorate) în urma calamităţilor
		7312	Cheltuieli privind prevenirea şi/sau lichidarea consecinţelor calamităţilor
		7313	Cheltuieli din stoparea activităţii întreprinderii din cauza calamităţilor
	732		**Cheltuieli privind alte evenimente extraordinare**
		7321	Cheltuieli privind exproprierea activelor
		7322	Cheltuieli rezultate din modificarea legislaţiei în vigoare
		7323	Alte cheltuieli extraordinare
74			***CHELTUIELI PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT***
	741		**Cheltuieli privind impozitul pe profit curent**
	742		**Cheltuieli privind impozitul pe profit amînat**

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 7

.

Formule contabile pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor din vînzarea bunurilor

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1	2	3	4
Varianta I. Evaluarea curentă a bunurilor se efectuează la valoarea de intrare			
1.	Eliberarea bunurilor din depozit în magazine şi alte locuri de comercializare. Formula contabilă se întocmeşte pe subconturile respective ale contului 216 sau 217 – la valoarea de bilanț a bunurilor contabilizate în acestea	216 sau 217	216 sau 217
2.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a bunurilor comercializate altor întreprinderi şi persoane cu achitarea ulterioară	221, 223, 227, 229	611
3.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a bunurilor comercializate cu achitarea în numerar	241	611
4.	Calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor comercializate	221, 223, 227, 229, 241	534
5.	Restabilirea TVA trecută anterior în cont aferentă diferenței dintre valoarea de intrare (costul efectiv) a bunurilor şi valoarea de vînzare a acestora	713	534
6.	Decontarea valorii de bilanț a bunurilor vîndute	711	216, 217
7.	Trecerea în cont a avansurilor primite anterior în vederea achitării creanțelor aferente bunurilor vîndute	523	221, 223, 229
8.	Încasarea de la cumpărătorii bunurilor a mijloacelor băneşti	241 sau 242, 243, 244	221, 223, 227, 229
9.	Reflectarea diferențelor de sumă şi de curs valutar favorabile aferente operațiunilor de vînzare a bunurilor	221, 223, 229	622
10.	Reflectarea diferențelor de sumă şi de curs valutar nefavorabile aferente operațiunilor de vînzare a bunurilor	722	221, 223, 229
11.	Calcularea suplimentară a TVA de la diferențele de sumă favorabile aferente operațiunilor de vînzare a bunurilor	221, 223, 229	534
12.	Stornarea TVA de la diferențele de sumă nefavorabile aferente operațiunilor de vînzare a bunurilor	221, 223, 229	534
Varianta II. Evaluarea curentă a bunurilor se efectuează la prețuri cu amănuntul fără aplicarea contului 846			
13.	Eliberarea bunurilor din depozit în magazine şi alte locuri de comercializare	216 sau 217	216 sau 217
14.	Reflectarea adaosului comercial aferent stocului şi valorii bunurilor procurate	216, 217	821
15.	Reflectarea TVA în valoarea de vînzare a stocului şi bunurilor procurate	216 sau 217	825
16.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a bunurilor comercializate altor întreprinderi şi persoane cu achitarea ulterioară	221, 223, 227, 229	611
17.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a bunurilor comercializate cu achitarea în numerar	241	611

1	2	3	4
18.	Calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a bunurilor	221, 223, 227, 229, 241	534
19.	Decontarea valorii de bilanț a bunurilor vîndute	711	216 sau 217
20.	Restabilirea TVA trecută anterior în cont aferentă diferenței dintre valoarea de intrare a bunurilor şi valoarea de vînzare a acestora	713	534
21.	Decontarea adaosului comercial aferent bunurilor vîndute	821	216 sau 217
22.	Decontarea TVA inclusă în valoarea de vînzare a bunurilor comercializate	825	216 sau 217
23.	Stornarea adaosului comercial aferent stocului de bunuri nevîndute la finele perioadei de gestiune	216 sau 217	821
24.	Stornarea TVA aferentă valorii stocului de bunuri nevîndute la finele perioadei de gestiune	216 sau 217	825
Varianta III. Evaluarea curentă a bunurilor se efectuează la prețuri cu amănuntul cu aplicarea contului 846			
25.	Eliberarea bunurilor de la depozit în magazine şi alte locuri de comercializare	216 sau 217	216 sau 217
26.	Decontarea valorii de bilanț a bunurilor vîndute	711	216 sau 217
27.	Reflectarea valorii de vînzare (inclusiv TVA) a bunurilor comercializate cu achitarea în numerar	241	846
28.	Reflectarea veniturilor din comercializarea bunurilor la finele perioadei de gestiune (lunii)	846	611
29.	Reflectarea datoriilor față de buget aferente TVA din valoarea bunurilor vîndute	846	534

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 8

Formule contabile pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor comitentului

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Reflectarea valorii de bilanț a mărfurilor transmise pentru vînzare conform contractului de comision	217	217
Notă la operațiunea 1. În cazul transmiterii produselor şi altor stocuri pentru vînzarea acestora conform contractului de comision (de consignație) în loc de contul 217 se utilizează unul din conturile – 216, 211, 213.			
2.	Reflectarea creanțelor comisionarului aferente mărfurilor transmise în consignație în evaluarea prevăzută în contract	946	–
3.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a mărfurilor comercializate cumpărătorilor	221	611
4.	Calcularea TVA aferentă valorii de vînzare a mărfurilor comercializate efectiv cumpărătorilor	221	534
5.	Decontarea valorii de bilanț a mărfurilor comercializate cumpărătorilor	711	217
6.	Primirea mijloacelor băneşti în numerar de la comisionari pentru mărfurile vîndute	241	221
7.	Înregistrarea în conturile curente în valută națională a mijloacelor băneşti primite de la comisionari pentru mărfurile vîndute	242	221
8.	Înregistrarea în conturile speciale la bănci a mijloacelor băneşti primite de la comisionari pentru mărfurile vîndute	244	221
9.	Reflectarea cheltuielilor aferente comercializării mărfurilor (păstrării etc.) în comerțul de consignație	712	539
10.	Trecerea în cont a TVA aferentă datoriilor față de comisionar privind păstrarea mărfurilor şi alte cheltuieli recuperate de către comitent conform contractului	534	539
11.	Compensarea reciprocă a creanțelor şi datoriilor aferente decontărilor cu comisionarul	539	221
12.	Reflectarea valorii de bilanț a mărfurilor returnate de comisionari	217	217
13.	Decontarea creanțelor comisionarului aferente mărfurilor vîndute şi/sau returnate	–	946

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 9

Formule contabile pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor comisionarului

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Reflectarea valorii mărfurilor primite pentru vînzare conform contractului de comision	923	–
2.	Reflectarea creanțelor (inclusiv TVA şi comisionul) altor întreprinderi şi persoane aferente mărfurilor vîndute în consignație cu achitarea ulterioară	221, 223, 227, 229	846
3.	Înregistrarea în casierie a sumelor încasate din vînzarea mărfurilor cu achitarea în numerar	241	846
4.	Reflectarea datoriilor (fără TVA şi comision) față de comitent pentru mărfurile vîndute	846	521
5.	Calcularea TVA aferentă valorii mărfurilor vîndute în consignație	846	534
6.	Reflectarea sumei TVA care urmează a fi trecută în cont în perioada primirii facturii fiscale de la comitent	226	521
7.	Reflectarea veniturilor sub formă de comision	846	611
8.	Reflectarea cheltuielilor aferente vînzării mărfurilor în consignație	811	211, 227, 531, 533, 535 etc.
9.	Decontarea cheltuielilor aferente vînzării mărfurilor în consignație	711	811
10.	Încasarea mijloacelor băneştii de la cumpărătorii mărfurilor vîndute în consignație	241 sau 242, 243, 244	221, 223, 227, 229
11.	Reflectarea diferențelor favorabile de sumă şi de curs valutar aferente operațiunilor de vînzare a mărfurilor în consignație	221, 223, 229	622
12.	Reflectarea diferențelor nefavorabile de sumă şi de curs valutar aferente operațiunilor de vînzare a mărfurilor în consignație	722	221, 223, 229
13.	Achitarea datoriilor față de comitent cu mijloace băneşti	521	241, 242, 244
14.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii mărfurilor vîndute. Formula contabilă se întocmeşte la primirea facturilor fiscale de la comitent	534	226
15.	Decontarea valorii mărfurilor vîndute cumpărătorilor şi/sau returnate comitentului	–	923

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 10

Formule contabile de bază pentru evidența veniturilor sub formă de redevențe

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	**credit**
1.	Reflectarea valorii de intrare a obiectelor de active nemateriale transmise în folosinţă temporară altor întreprinderi şi persoane.	111	111
2.	Calcularea amortizării obiectelor de active nemateriale transmise în folosință temporară altor întreprinderi şi persoane	711 sau 722	113
3.	Reflectarea plăților (redevențelor) lunare (periodice) pentru drepturile de utilizare a obiectelor de active nemateriale acordate	228	611 sau 622
4.	Calcularea TVA de la sumele plăților (redevențelor) lunare (periodice) pentru drepturile de utilizare a obiectelor de active nemateriale acordate	228	534
5.	Reflectarea plății unice (avansului) pentru drepturile de utilizare a obiectelor de active nemateriale	228 sau 134	515 sau 422
6.	Reflectarea sumei TVA aferente plății unice (avansului) pentru drepturile de utilizare a obiectelor de active nemateriale	228 sau 134	535
7.	Înregistrarea sumei redevențelor aferentă perioadei de gestiune curente (lună, trimestru)	515	611 sau 622
8.	Calcularea TVA de la suma redevențelor aferente perioadei de gestiune curente (lună, trimestru)	535	534
9.	Primirea de la utilizatorii obiectelor de active nemateriale a sumelor plăților (redevențelor) pentru drepturile acordate de utilizare a unor astfel de obiecte	241, 242, 243, 244	228
10.	Reflectarea valorii de intrare a obiectelor de active nemateriale la expirarea termenului de acțiune a contractului de licență	111	111

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 11

Formule contabile pentru evidența veniturilor aferente datoriilor cu termenul de prescripție expirat

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente conform			
		Planului de conturi		variantei propuse	
		debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6
Decontarea datoriilor expirate					
1.	Decontarea datoriilor expirate:				
	privind creditele bancare, împrumuturile şi dobînzile aferente acestora	511, 513	612	511, 513	622
	privind facturile comerciale şi plata pentru arenda operațională (leasing operațional, locațiune)	514, 521, 522	612	514, 521, 522	622
	privind avansurile primite	523	612	523	622
	privind sumele deponente care nu au fost primite din vina angajaților	531	612	531	622
	privind alte operațiuni cu personalul	532	612	532	622
	privind decontările cu companiile de asigurări	533	612	533	622
	privind decontările cu bugetul	534	612	534	622
	privind decontările cu alți creditori	539	612	539	622
2.	Decontarea datoriilor expirate față de fondatori privind dividendele şi alte plăți calculate	537	621	537	622
3.	Decontarea datoriilor expirate privind redevențele şi plățile (dobînzile) de arendă finanțată (leasing financiar) calculate	514, 521, 522, 539 etc.	622	514, 521, 522, 539 etc.	622
4.	Stornarea TVA anterior trecută în cont aferentă sumelor datoriilor expirate decontate privind facturile comerciale, decontările cu arendatorii (locatorii) şi alți creditori	534	514, 521, 522, 539 etc.	534	514, 521, 522, 539 etc.
5.	Stornarea TVA aferentă sumelor datoriilor expirate decontate privind avansurile primite	225	534	225	534
Restabilirea datoriilor decontate anterior ca datorii expirate					
6.	Restabilirea datoriilor privind creditele, împrumuturile şi dobînzile aferente lor	714	511, 512, 513	722	511, 512, 513
7.	Restabilirea datoriilor (fără TVA) privind facturile comerciale, plata pentru arenda operațională (leasing, locațiune)	714	514, 521, 522	722	514, 521, 522
8.	Restabilirea datoriilor privind avansurile primite	714	523	722	523
9.	Restabilirea datoriilor față de angajații întreprinderii privind sumele deponente	714	531	722	531
10.	Restabilirea datoriilor față de angajații întreprinderii privind alte operațiuni	714	532	722	532

1	2	3	4	5	6
11.	Restabilirea datoriilor față de companiile de asigurări, decontate anterior în legătură cu expirarea termenelor de prescripție ale acestora	714	533	722	533
12.	Restabilirea datoriilor față de alți creditori privind sancțiunile şi alte operațiuni	714	539	722	539
13.	Restabilirea datoriilor privind dividendele şi alte plăți calculate fondatorilor	721	537	722	537
14.	Restabilirea datoriilor privind redevențele şi plata pentru arenda finanțată (leasingul financiar)	722	514, 521, 522, 539 etc.	722	514, 521, 522, 539 etc.
15.	Reflectarea TVA aferentă datoriilor resta-bilite	534	514, 521, 522, 539 etc.	534	514, 521, 522, 539 etc.
16.	Reflectarea TVA aferentă sumelor datoriilor restabilite privind avansurile primite. Formula contabilă se întocmeşte în cazul cînd avansurile restabilite sînt destinate efectuării livrărilor impozabile cu TVA	225	534	225	534
Reflectarea diferențelor de curs şi de sumă aferente datoriilor expirate					
17.	Reflectarea diferențelor de curs şi de sumă favorabile aferente datoriilor expirate decontate (restabilite)	511, 513, 521, 522, 523, 537, 539 etc.	622	511, 513, 521, 522, 523, 537, 539 etc.	622
18.	Reflectarea diferențelor de curs şi de sumă nefavorabile aferente datoriilor expirate decontate (restabilite)	722	511, 513, 521, 522, 523, 537, 539 etc.	722	511, 513, 521, 522, 523, 537, 539 etc.

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 12

Formule contabile pentru evidența veniturilor din diferențele de curs valutar favorabile

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Corespondența conturilor	
		debit	**credit**
1.	Reflectarea diferențelor de curs valutar favorabile aferente creanțelor privind:		
	împrumuturile acordate şi depozitele bancare pe termen lung	131, 132	622
	decontările cu debitorii pe termen lung	134	622
	avansurile pe termen lung acordate	136	622
	facturile comerciale	221, 223	622
	avansurile pe termen scurt acordate	224	622
	decontările cu personalul	227	622
	veniturile calculate (redevențele, dobînzile etc.)	228	622
	decontările cu alți debitori	229	622
	împrumuturile acordate şi depozitele bancare pe termen scurt	231, 232	622
2.	Reflectarea diferențelor de curs valutar favorabile aferente mijloacelor bănești:		
	în numerar din casierie	241	622
	din conturile curente în valută străină	243	622
	din conturile speciale la bănci	244	622
3.	Reflectarea diferențelor de curs valutar favorabile aferente datoriilor privind:		
	creditele bancare pe termen lung	411	622
	împrumuturile pe termen lung primite	413	622
	decontările cu locatorii (arendatorii)	421	622
	finanțările şi încasările cu destinație specială pe termen lung	423	622
	avansurile pe termen lung primite	424	622
	creditele bancare pe termen scurt primite	511	622
	împrumuturile pe termen scurt primite	513	622
	cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	514	622
	facturile comerciale şi alte operațiuni	521, 522	622
	avansurile pe termen scurt primite	523	622
	decontările cu fondatorii (participanții) aferente dividendelor şi altor operațiuni	537	622
	decontările cu alți creditori	539	622

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 13

Formule contabile pentru evidența veniturilor din diferențele de sumă favorabile

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Corespondența conturilor	
		debit	**credit**
1.	Reflectarea diferențelor de sumă favorabile aferente creanțelor privind:		
	împrumuturile acordate pe termen lung	131, 132	622
	creanțele pe termen lung	134	622
	avansurile pe termen lung acordate	136	622
	facturile comerciale	221, 223	622
	avansurile pe termen scurt acordate	224	622
	decontările cu personalul	227	622
	veniturile calculate (redevențele, plățile de leasing/arendă etc.)	228	622
	decontările cu alți creditori	229	622
	împrumuturile acordate pe termen scurt	231, 232	622
2.	Reflectarea diferențelor de sumă favorabile aferente datoriilor privind:		
	împrumuturile pe termen lung primite	413	622
	datoriile de arendă (leasing) pe termen lung	421	622
	finanțările şi încasările cu destinație specială pe termen lung	423	622
	avansurile pe termen lung primite	424	622
	împrumuturile pe termen scurt primite	513	622
	cota-parte curentă a datoriilor pe termen lung	514	622
	datoriile pe termen scurt privind facturile comerciale	521, 522	622
	avansurile pe termen scurt primite	523	622
	datoriile față de fondatori (participanți)	537	622
	alte datorii pe termen scurt	539	622
3.	Calcularea suplimentară a TVA aferentă diferențelor de sumă favorabile privind creanțele	221, 223, 228, 229	534
4.	Stornarea TVA aferentă diferențelor de sumă favorabile privind datoriile	521, 522, 539	534

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 14

Formule contabile pentru evidența veniturilor extraordinare

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Înregistrarea activelor, primite de la autoritățile publice, organizațiile necomerciale, alte întreprinderi şi persoane pentru acoperirea pierderilor din calamități	111, 112, 121, 122, 123, 211, 213, 217, 241, 242, 243, 244, 246 etc.	631
2.	Reflectarea valorii realizabile nete a materialelor şi obiectelor de mică valoare şi scurtă durată obținute din casarea activelor pe termen lung şi curente deteriorate în urma calamităților naturale	211, 213	631
3.	Reflectarea creanțelor angajaților întreprinderii (fără TVA) privind recuperarea prejudiciului material, cauzat din vina lor în urma accidentelor, incendiilor şi altor evenimente extraordinare	227	631
4.	Reflectarea creanțelor altor întreprinderi şi persoane (fără TVA) privind recuperarea prejudiciului material, cauzat din vina lor în rezultatul accidentelor, incendiilor şi altor evenimente extraordinare	229	631
5.	Calcularea despăgubirilor de asigurare care urmează a fi primite de la companiile de asigurări pentru acoperirea pierderilor din evenimentele extraordinare	229	631
6.	Înregistrarea diferenței dintre valoarea declarată şi valoarea de bilanț a activelor legalizate	121, 122, 123, 125	632
7.	Înregistrarea valorilor mobiliare şi a cotelor-părți în capitalul social al altor întreprinderi legalizate	131, 132, 231, 232	632
8.	Decontarea ecartului de reevaluare aferent activelor pe termen lung distruse (deteriorate) în urma evenimentelor extraordinare sau legalizate în conformitate cu legislația în vigoare	341	631 sau 632
9.	Reflectarea veniturilor anticipate care urmează a fi decontate în perioada de gestiune curentă (de exemplu, la recuperarea anticipată a prejudiciului material, cauzat de persoanele vinovate în săvîrşirea incendiilor, accidentelor)	422, 515	631 sau 632
10.	Decontarea datoriilor curente față de organele de asigurări sociale şi medicale în legătură cu amnistia fiscală	533	632
11.	Decontarea datoriilor curente față de buget în legătură cu amnistia fiscală	534	632
12.	Decontarea datoriilor amînate şi eşalonate (reeşalonate) față de organele de asigurări sociale şi medicale şi față de buget. Înregistrarea este precedată de următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile **533, 534**, credit contul **535,** care se întocmeşte în cazul amînării şi/sau eşalonării datoriilor curente	535	632
13.	Stornarea sumelor creanțelor (fără TVA) decontate eronat (în mărime majorată) la veniturile extraordinare în anul de gestiune curent**.** Concomitent la suma TVA aferentă mărimii majorării creanțelor se întocmeşte următoarea formulă contabilă de stornare: ***debit unul din conturile – 227, 229, credit contul 534***	227, 229	631 sau 632
14.	Decontarea la finele anului de gestiune a veniturilor extraordinare acumulate la rezultatul financiar total	631 sau 632	333

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 15

Formularul Procesului-verbal de transferare a bunurilor dintr-o unitate de măsură în altă

APROB:

Tehnolog principal _____ *Bujor A.*
(semnătura)

5 aprilie 2007

Proces-verbal de transferare a bunurilor dintr-o unitate de măsură în alta nr. 8

din 4 aprilie 2007

Întreprinderea – «Plai» S.R.L.
Subdiviziunea – *depozitul de mărfuri*

Denumirea furnizorului	**Elementele documentului de procurare a bunului**	**Denumirea bunului**	**Unitatea de măsură conform documentului furnizorului**	**Cantitatea inițială**	**Valoarea unitară a bunului, lei**	**Unitatea nouă de măsură**	**Cantitatea recalculată**	**Valoarea unitară a bunului, lei**
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5 x 6 : 8)
„Floare” S.A.	Factura fiscală DD nr. 0182862 din 25.03.2005	Material lemnos (15x15)	Metru cub	10	2 100	Metru liniar	440	47,73

Semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea procesului-verbal:

Şef depozit _____ *Lungu A.*
(semnătura)

Tehnolog _____ *Creţu I.*
(semnătura)

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 16

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor comerciale

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1	2	3	4
Reflectarea cheltuielilor comerciale pe parcursul anului de gestiune			
1.	Calcularea amortizării activelor nemateriale (de exemplu, a licențelor, programelor informatice etc.) utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	113
2.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe proprii utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	124
3.	Calcularea uzurii mijloacelor fixe primite în arendă finanțată (leasing financiar) şi utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	124
4.	Trecerea la cheltuielile comerciale a sumelor reflectate anterior ca cheltuieli anticipate pe termen lung şi curente	712	141, 251
5.	Casarea materialelor (inclusiv a ambalajului) utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	211
6.	Casarea OMVSD cu valoarea unitară nu mai mare de ½ din limita stabilită, utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	213
7.	Calcularea uzurii OMVSD utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	214
8.	Decontarea costului efectiv al producției în curs de execuție utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	215
9.	Decontarea costului efectiv al produselor utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor) (în calitate de mostre la expoziții, tîrguri, la degustare etc.)	712	216
10.	Decontarea valorii de bilanț a mărfurilor utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor) (în calitate de mostre la expoziții, tîrguri, la degustare etc.)	712	217
11.	Constituirea provizioanelor (corecțiilor) pentru acoperirea pierderilor probabile privind creanțele compromise	712	222
12.	Reflectarea cheltuielilor titularilor de avans legate de comercializarea mărfurilor (produselor)	712	227 sau 532
13.	Achitarea cu mijloace băneşti a diferitelor cheltuieli legate de comercializarea mărfurilor (produselor) (privind reclama, privind imprimarea pliantelor, prospectelor; privind participarea la expoziții, tîrguri etc.)	712	241, 242, 243, 244
14.	Decontarea valorii de bilanț a documentelor băneşti utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	246
15.	Reflectarea datoriilor (fără TVA) față de alte întreprinderi şi persoane pentru consumul de apă, energie electrică şi toate tipurile de servicii	712	521, 522, 539
16.	Calcularea plății (fără TVA) pentru bunurile primite în arendă operațională (leasing, locațiune) utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	521, 522, 539
17.	Calcularea salariilor vînzătorilor, casierilor, hamalilor, chelnerilor şi altor angajați încadrați în procesul de comercializare a mărfurilor (produselor)	712	531

1	2	3	4
18.	Calcularea compensațiilor angajaților pentru utilizarea bunurilor personale la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	532
19.	Reflectarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii ale angajatorului aferente salariilor angajaților încadrați în procesul de comercializare a mărfurilor (produselor)	712	533
20.	Reflectarea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală ale angajatorului aferente salariilor angajaților încadrați în procesul de comercializare a mărfurilor (produselor)	712	533 sau 535
21.	Calcularea plăților de asigurare a bunurilor şi personalului încadrat în procesul de comercializare a mărfurilor (produselor)	712	533
22.	Reflectarea impozitelor şi taxelor care urmează a fi incluse în componența cheltuielilor comerciale conform legislației în vigoare	712	534
23.	Constituirea provizioanelor pentru cheltuieli şi plăți preliminare legate de comercializarea mărfurilor (produselor) şi prestarea serviciilor	712	538
24.	Reflectarea datoriilor (fără TVA) față de alți creditori pentru serviciile prestate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	539
25.	Decontarea costului efectiv al producției în curs de execuție din secțiile activității de bază a întreprinderii utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	811
26.	Decontarea costului efectiv al producției în curs de execuție din secțiile activităților auxiliare ale întreprinderii utilizate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	812
27.	Reflectarea costului efectiv al serviciilor (de transport, ambalare, privind reparațiile garantate a mărfurilor (produselor) vîndute etc.) activităților auxiliare prestate la comercializarea mărfurilor (produselor)	712	812
Corectarea cheltuielilor comerciale pe parcursul anului de gestiune			
28.	Stornarea sumelor (fără TVA) creanțelor comerciale decontate eronat (în mărime majorată) la cheltuielile comerciale în anul de gestiune curent. Formula contabilă se întocmeşte la corectarea erorilor comise în cazul decontării creanțelor compromise aferente facturilor comerciale. Concomitent se reflectă suma TVA aferentă mărimii majorării creanțelor decontate prin următoarea formulă contabilă: debit unul din conturile – **221, 223, 229**, credit contul **534**	712	221, 223, 229
29.	Stornarea sumelor datoriilor (fără TVA) decontate eronat (în mărime majorată) la cheltuielile comerciale în anul de gestiune curent. Concomitent se reflectă suma TVA aferentă mărimii majorării datoriilor decontate prin următoarea formulă contabilă de stornare: ***debit contul 534, credit unul din conturile – 521, 522, 539*** etc.	712	521, 522, 539 etc.
Notă la operațiunile 28–29. Formulele contabile pentru operațiunile 28–29 se întocmesc în cazul depistării şi corectării erorilor pînă la aprobarea raportului financiar anual. Erorile depistate după aprobarea raportului financiar anual se corectează cu ajutorul contului 331.			
Decontarea cheltuielilor comerciale la finele anului de gestiune			
30.	Decontarea la finele anului de gestiune a cheltuielilor comerciale acumulate la rezultatul financiar total	333	712

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 17

Formule contabile pentru operațiunile privind returnarea şi restituirea valorii bunurilor necalitative

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
Situația A. Vînzarea şi returnarea bunurilor au avut loc în acelaşi an de gestiune			
1.	Stornarea valorii (fără TVA) bunurilor returnate de la cumpărători	221 sau 223, 229, 539	611
2.	Stornarea TVA aferentă valorii bunurilor returnate de la cumpărători	221 sau 223, 229, 539	534
3.	Stornarea costului vînzărilor bunurilor returnate de la cumpărători	711	216, 217
4.	Transferarea mijloacelor băneşti cumpărătorilor pentru bunurile necalitative returnate de către aceştia	221 sau 223, 229, 539	241, 242, 243, 244
5.	Reflectarea cheltuielilor aferente returnării bunurilor necalitative (încărcarea, descărcarea, transportarea etc.)	712	211, 227, 521, 522, 531, 532, 533, 535, 539, 812 etc.
6.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii serviciilor prestate de întreprinderile terțe la returnarea bunurilor necalitative	534	521, 522, 539
Situația B. Vînzarea şi returnarea bunurilor au avut loc în ani de gestiune diferiți			
7.	Reflectarea valorii de vînzare (fără TVA) a bunurilor returnate de la cumpărători	822	221 sau 223, 229, 539
8.	Stornarea TVA aferentă valorii bunurilor returnate de la cumpărători	221 sau 223, 229, 539	534
9.	Reflectarea costului vînzărilor bunurilor returnate de la cumpărători	217	822
10.	Transferarea mijloacelor băneşti cumpărătorilor pentru bunurile necalitative returnate de către aceştia	221 sau 223, 229, 539	241, 242, 243, 244
11.	Reflectarea cheltuielilor aferente returnării bunurilor necalitative (încărcarea, descărcarea, transportarea etc.). Se admite înregistrarea cheltuielilor aferente returnării bunurilor necalitative nemijlocit în contul 712	822	211, 227, 521, 522, 531, 532, 533, 535, 539, 812 etc.
12.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii serviciilor prestate de întreprinderile terțe la returnarea bunurilor necalitative	534	521, 522, 539
13.	Decontarea pierderilor definitive din returnarea bunurilor necalitative pe seama cheltuielilor comerciale	712	822
14.	Decontarea pierderilor definitive din returnarea bunurilor necalitative pe seama provizioanelor constituite anterior	538	822

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 18

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor privind creanțele compromise

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente conform			
		Planului de conturi		variantei propuse	
		debit	credit	debit	credit
1	2	3	4	5	6
Decontarea creanțelor compromise					
1.	Decontarea din contul cheltuielilor perioadei a creanțelor compromise (fără TVA) privind facturile comerciale:				
	ale întreprinderilor şi persoanelor terțe	712	221	722	221
	ale întreprinderilor-fiice, asociate şi altor părți legate	712	223	722	223
	ale altor debitori	712	229	722	229
2.	Decontarea din contul provizioanelor privind creanțelor compromise (fără TVA) privind facturile comerciale:				
	ale întreprinderilor şi persoanelor terțe	222	221	222	221
	ale întreprinderilor-fiice, asociate şi altor părți legate	222	223	222	223
	ale altor debitori	222	229	222	229
3.	Decontarea creanțelor compromise (fără TVA):				
	privind avansurile acordate	714	224	722	224
	privind sumele spre decontare şi recuperarea prejudiciului material	714	227	722	227
	privind plata pentru arenda operațională (leasing, locațiune)	714	228	722	228
	privind sancțiunile pecuniare pentru încălcarea clauzelor contractelor încheiate şi alte operațiuni	714	229	722	229
4.	Decontarea creanțelor compromise privind dividendele şi dobînzile calculate	721	228	722	228
5.	Decontarea creanțelor compromise (fără TVA) privind redevențele şi plățile de arendă finanțată (leasing financiar) calculate	722	228	722	228
6.	Stornarea TVA aferentă sumei creanțelor compromise decontate, recunoscute ca deducere în scopuri fiscale	221, 223, 227, 228, 229	534	221, 223, 227, 228, 229	534
7.	Reflectarea TVA aferentă sumei creanțelor compromise decontate, care nu este recunoscută ca deducere în scopuri fiscale.	713	221, 223, 227, 228, 229	722	221, 223, 227, 228, 229
	Reflectarea în contul extrabilanțier a sumei creanțelor compromise decontate	941	–		

1	2	3	4	5	6
Restabilirea creanţelor decontate anterior ca creanţe compromise					
8.	Restabilirea creanţelor privind facturile comerciale (fără TVA) decontate anterior din contul:				
	cheltuielilor perioadei	221, 223, 229	612	221, 223, 229	622
	provizioanelor privind creanţele compromise	221, 223, 229	222	221, 223, 229	222
9.	Restabilirea creanţelor privind avansurile acordate	224	612	224	622
10.	Restabilirea creanţelor personalului (privind sumele spre decontare, recuperarea prejudiciului material etc.)	227	612	227	622
11.	Restabilirea creanţelor (fără TVA) privind plata pentru arenda operaţională (leasing operaţional, locaţiune)	228	612	228	622
12.	Restabilirea creanţelor privind dobînzile şi dividendele calculate	228	621	228	622
13.	Restabilirea creanţelor privind redevenţele şi plăţile (dobînzile) pentru arenda finanţată (leasingul financiar) calculate	228	622	228	622
14.	Restabilirea creanţelor privind sancţiunile pecuniare şi alte operaţiuni	229	612	229	622
15.	Reflectarea TVA aferentă sumei creanţelor restabilite	221, 223, 227, 228, 229	535	221, 223, 227, 228, 229	535
16.	Reflectarea TVA aferentă sumei creanţelor încasate	535	534	535	534
17.	Încasarea mijloacelor băneşti în contul achitării creanţelor	241 sau 242, 243, 244	221, 223, 224, 227, 228, 229	241 sau 242, 243, 244	221, 223, 224, 227, 228, 229
18.	Decontarea sumei creanţelor reflectate în contabilitatea extrabilanţieră. Înregistrarea se efectuează la expirarea termenului (de regulă, 5 ani) sau în cazul restabilirii (încasării) creanţelor	–	941	–	941
Reflectarea diferenţelor de curs şi de sumă aferente creanţelor compromise					
19.	Reflectarea diferenţelor favorabile de curs şi de sumă aferente creanţelor compromise decontate (restabilite)	221, 223, 224, 227, 228, 229	622	221, 223, 224, 227, 228, 229	622
20.	Reflectarea diferenţelor nefavorabile de curs şi de sumă aferente creanţelor compromise decontate (restabilite)	722	221, 223, 224, 227, 228, 229	722	221, 223, 224, 227, 228, 229

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 19

Formule contabile pentru evidența facilităților fiscale

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
Varianta I. Întreprinderea înregistrează facilitățile fiscale în contul extrabilanțier			
1.	Reflectarea sumelor facilităților fiscale primite	947	–
2.	Anularea facilităților fiscale la încălcarea cerințelor prevăzute de legislația în vigoare	331	534
3.	Calcularea penalităților şi altor sancțiuni la anularea facilităților fiscale	722	534
4.	Reflectarea sumelor facilităților fiscale anulate şi/sau decontate	–	947
5.	Reflectarea sumelor cheltuielilor şi datoriilor curente privind impozitul pe profit	741	534
Varianta 2. Întreprinderea înregistrează facilitățile fiscale în conturile contabilității financiare			
6.	Reflectarea datoriilor amînate privind impozitul pe profit	742	425
7.	Reflectarea facilităților fiscale acordate pe un termen nu mai mare de un an	534	535
8.	Reflectarea facilităților fiscale acordate pe un termen mai mare de un an	534	423
9.	Reflectarea sumelor facilităților fiscale care urmează a fi decontate în următorul an de gestiune	423	535
10.	Anularea facilităților fiscale acordate pe un termen nu mai mare de un an şi/sau transferate din contul 423	535	534
11.	Anularea facilităților fiscale acordate pe un termen mai mare de un an	423	534
12.	Calcularea penalităților şi altor sancțiuni la anularea facilităților fiscale	722	534
13.	Înregistrarea la venituri a sumelor facilităților fiscale la expirarea termenelor de acțiune a acestora	535	622

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 20

Formule contabile de bază pentru evidența cheltuielilor aferente lipsurilor şi pierderilor din deteriorarea bunurilor constatate la inventariere

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente conform			
		Planului de conturi		variantei propuse	
		debit	credit	debit	credit
1.	Reflectarea lipsurilor şi/sau pierderilor din deteriorarea activelor pe termen lung	721	111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132	722	111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132
2.	Decontarea sumelor amortizării (uzurii, epuizării) acumulate a lipsurilor de active nemateriale	113 sau 124, 126	111 sau 123, 125	113 sau 124, 126	111 sau 123, 125
3.	Decontarea sumelor ecartului de reevaluare aferente lipsurilor de active pe termen lung reevaluate anterior	341	621	341	622
4.	Decontarea sumelor reducerii de reevaluare aferente lipsurilor de active pe termen lung reevaluate anterior	721	341	722	341
5.	Reflectarea valorii realizabile nete a materialelor rezultate din casarea obiectelor de mijloace fixe deteriorate:				
	în limitele valorii probabile rămase	211	123	211	123
	peste valoarea probabilă rămasă sau în lipsa acesteia	211	621	211	622
6.	Reflectarea lipsurilor şi pierderilor din deteriorarea stocurilor de mărfuri şi materiale	714	211, 215, 216, 217, 811, 812	722	211, 215, 216, 217, 811, 812
7.	Restabilirea sumei TVA privind lipsurile supranormative şi pierderile din deteriorarea activelor pe termen lung şi curente la care nu au fost stabilite persoanele vinovate sau care nu au fost recunoscute de către persoanele vinovate	713	534	722	534
8.	Reflectarea lipsurilor de titluri de valoare şi de alte investiții pe termen scurt:	714	231, 232	722	231, 232
9.	Reflectarea lipsurilor mijloacelor şi documentelor băneşti	714	241, 245, 246	722	241, 245, 246
Notă la operațiunea 9. La constatarea lipsurilor de numerar în valută străină concomitent trebuie înregistrate diferențele de curs valutar prin următoarele formule contabile: 1) la suma diferențelor de curs favorabile: debit contul **241**, credit contul **622**; 2) la suma diferențelor de curs nefavorabile: debit contul **722**, credit contul **241**.					

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 21

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor aferente diferențelor de curs valutar nefavorabile

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Reflectarea diferențelor de curs valutar nefavorabile aferente creanțelor privind:		
	împrumuturile acordate şi depozitelor bancare pe termen lung	722	131, 132
	decontările cu debitorii pe termen lung	722	134
	avansurile pe termen lung acordate	722	136
	facturile comerciale	722	221, 223
	avansurile pe termen scurt acordate	722	224
	decontările cu personalul	722	227
	veniturile calculate (redevențele, dobînzile pentru arenda finanțată/ leasingul financiar etc.)	722	228
	decontările cu alți debitori	722	229
	împrumuturile acordate şi depozitele bancare pe termen scurt	722	231, 232
2.	Reflectarea diferențelor de curs valutar nefavorabile aferente mijloacelor băneşti:		
	în numerar din casierie	722	241
	din conturile curente în valută străină	722	243
	din conturile speciale la bănci	722	244
3.	Reflectarea diferențelor de curs valutar nefavorabile aferente datoriilor privind:		
	creditele bancare pe termen lung	722	411
	împrumuturile pe termen lung primite	722	413
	decontările cu locatorii (arendatorii)	722	421
	finanțările şi încasările cu destinație specială pe termen lung	722	423
	avansurile pe termen lung primite	722	424
	creditele bancare pe termen scurt primite	722	511
	împrumuturile pe termen scurt primite	722	513
	cota-parte curente a datoriilor pe termen lung	722	514
	facturile comerciale şi alte operațiuni	722	521, 522
	avansurile pe termen scurt primite	722	523
	decontările cu fondatorii (participanții) aferente dividendelor şi altor operațiuni	722	537
	decontările cu alți creditori	722	539

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 22

Formule contabile de bază pentru evidența cheltuielilor extraordinare

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Decontarea valorii de bilanț a activelor nimicite (deteriorate) ca rezultat al calamităților naturale (cutremure de pământ, incendii, accidente, inundații, secete etc.)	731	111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 211, 213, 215, 216, 217, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 811, 812 etc.
2.	Reflectarea cheltuielilor aferente lichidării consecințelor calamităților naturale	731	113, 124, 211, 213, 214, 215, 216, 217, 227, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 531, 532, 533, 535, 539, 811, 812 etc.
3.	Decontarea valorii de bilanț a activelor ieşite din cauza altor evenimente extraordinare (exproprieri, modificări ale legislației, perturbări politice etc.)	732	111, 112, 121, 122, 123, 125, 131, 132, 211, 213, 215, 216, 217, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 811, 812 etc.
4.	Reflectarea datoriilor față de buget apărute ca rezultat al evenimentelor extraordinare (de exemplu, cheltuielile privind reținerea impozitului la sursa de plată din veniturile nerezidenților la modificarea legislației în vigoare etc.)	732	534
5.	Înregistrarea taxei de legalizare a activelor	732	534
6.	Stornarea sumelor datoriilor (fără TVA) decontate eronat la cheltuielile extraordinare în anul de gestiune curent	731 sau 732	521, 522, 539 etc.
7.	Decontarea la finele anului de gestiune a cheltuielilor extraordinare acumulate la rezultatul financiar total	333	731 sau 732

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 23

Fişa de evidenţă a exploatării anvelopei

Denumirea întreprinderii – **Î.T.A.-2**
Marca (mărimea) anvelopei – **240-508**
Modelul anvelopei – **ИК-6АМ**
Standardul de stat (condiţiile tehnice) al (ale) anvelopei – **661283**
Numărul plinurilor de cord sau indicele tonajului – **10**
Valoarea de intrare a anvelopei, lei – **1 050**
Norma de parcurs, km – **45000**
Uzina producătoare a anvelopei – **DX**
Data intrării anvelopei la întreprindere – **05.10.2006**

Marca şi modelul automobilului, numărul de înregistrare de stat	**Conţinutul operaţiunii, denumirea şi numărul documentului**	**Data**		**Parcursul (kilometrajul), km**		**Cauzele scoaterii din exploatare (concluzia comisiei)**
		instalării anvelopei	**demontării anvelopei de pe automobil**	**în cursul lunii (trimestrului)**	**de la începutul exploatării**	
1	2	3	4	5	6	7
GAZ-53A, CON-XXX	Instalarea anvelopei, bon de consum nr. 28 din 05.10.2006. Parcursul, foile de parcurs nr. 15 xxx – 15 xx9 -//-//-//-	06.10.2006		X – 1500 XI – 2600	1500 3100	
etc.						
	Demontarea anvelopei, bon de intrare nr. 5 din 14.03.2007		14.03.2007			Schimb sezonier

Responsabil pentru evidenţa anvelopelor (semnătura)

Sursa: *Elaborat de autor în baza formularelor analogice aplicate la întreprinderile din Federaţia Rusă şi Ucraina*

Anexa 24

Formule contabile de bază pentru operațiunile de exploatare şi casare a anvelopelor

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
Transmiterea anvelopelor în exploatare şi reflectarea cotei curente a valorii acestora			
1.	Reflectarea valorii de bilanț a anvelopelor transmise în exploatare care urmează a fi decontată:		
	în anul de gestiune curent	251	211
	în anii de gestiune următori	141	211
2.	Reflectarea cotei curente a valorii acumulatoarelor decontată la consumurile/ cheltuielile perioadei de gestiune curente (în funcție de locul exploatării mijloacelor de transport)	121, 122, 125, 141, 538, 712, 713, 714, 721, 722, 723, 731, 811, 812, 813, 814, 816 etc.	251
Reflectarea consumurilor/cheltuielilor privind schimbarea şi deservirea anvelopelor			
3.	Reflectarea valorii (costului) serviciilor privind schimbarea şi deservirea anvelopelor. Valoarea serviciilor se decontează în debitul aceloraşi conturi ca şi cota curentă a valorii anvelopelor	121 sau 122, 125, 712, 713, 714, 721, 722, 723, 731, 811, 812, 813, 814, 816 etc.	521, 522, 539, 812
Casarea anvelopelor la ieşirea acestora			
4.	Decontarea valorii anvelopelor inutilizabile casate pînă la îndeplinirea parcursului normativ	714, 731	251
5.	Reflectarea valorii anvelopelor utilizabile demontate de pe mijloacele de transport pînă la îndeplinirea parcursului normativ	211	251
6.	Reflectarea valorii realizabile nete a anvelopelor utilizabile demontate de pe mijloacele de transport după îndeplinirea parcursului normativ	211	624

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 25

Formule contabile pentru evidența cheltuielilor aferente deservirii tehnice a mijloacelor de transport

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Reflectarea valorii serviciilor (fără TVA) prestate de întreprinderi terțe la deservirea tehnică a mijloacelor de transport utilizate:		
	în procesul de comercializare a produselor (mărfurilor)	712	521, 522, 539
	în scopuri generale şi administrative	713	521, 522, 539
	în activitățile de bază	811	521, 522, 539
	în activitățile auxiliare	812	521, 522, 539
	în scopuri generale de producție	813	521, 522, 539
2.	Trecerea în cont a TVA aferentă serviciilor prestate de întreprinderi terțe la deservirea tehnică a mijloacelor de transport	534	521, 522, 539
3.	Reflectarea consumurilor aferente deservirii tehnice efectuate de către secțiile activităților auxiliare (de transport, reparații) ale întreprinderii:		
	combustibil şi alte materiale	812	211
	remunerații ale angajaților	812	531
	contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii	812	533
	prime de asigurare obligatorie de asistență medicală	812	533 sau 535
4.	Decontarea consumurilor aferente deservirii tehnice a mijloacelor de transport efectuate de către secția de transport sau reparații a întreprinderii (în funcție de destinația şi locul exploatării mijloacelor de transport)	712, 713, 811, 812, 813 etc.	812

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 26

Formule contabile de bază pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor locatorului din contractele de leasing financiar

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1	2	3	4
1.	Reflectarea valorii de cumpărare a bunului procurat pentru transmiterea în leasing	121	521, 522, 539
2.	Reflectarea consumurilor aferente procurării bunului destinat transmiterii în leasing şi pregătirii acestuia pentru utilizare după destinație – transmiterea în leasing	121	211, 214, 521, 531, 533, 535, 539, 812 etc.
3.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii de cumpărare a bunului destinat transmiterii în leasing procurat de la furnizori din țară	534	521, 522, 539
4.	Trecerea în cont a TVA aferentă valorii bunului destinat transmiterii în leasing procurat de la furnizorii de peste hotare	534	227, 229, 244, 532, 539
5.	Reflectarea valorii de intrare a bunului pregătit pentru transmiterea în leasing	123	121
6.	Achitarea datoriilor față de furnizori şi antreprenori aferente procurării bunului destinat transmiterii în leasing şi pregătirii acestuia pentru utilizare după destinație	521, 522, 539	224 sau 227 241, 242, 243, 244, 532
7.	Încasarea avansurilor de la locatari în contul achitării ratelor de leasing	241, 242, 243, 244	523
8.	Reflectarea TVA aferentă avansurilor încasate de la locatari	225	534
9.	Reflectarea cotei valorii de răscumpărare (fără TVA) a bunului transmis în leasing care urmează a fi achitată:		
	în anul de gestiune curent	221	515
	în anii de gestiune următori	134	422
10.	Reflectarea TVA aferentă valorii de răscumpărare a bunului transmis în leasing care urmează a fi achitată:		
	în anul de gestiune curent	221	535
	în anii de gestiune următori	134	535
11.	Reflectarea valorii de răscumpărare (inclusiv TVA) a bunului transmis în leasing financiar	953	–
12.	Reflectarea valorii de bilanț a bunului transmis în leasing care urmează a fi decontată la cheltuieli:		
	în anul de gestiune curent	251	123
	în anii de gestiune următori	141	123
13.	Decontarea uzurii bunului transmis în leasing financiar	124	123
14.	Decontarea la venituri a cotei valorii de răscumpărare a bunului transmis în leasing achitată în avans	515	611
15.	Calcularea TVA aferentă cotei valorii de răscumpărare a bunului destinat transmiterii în leasing achitată în avans	535	534
16.	Decontarea creanțelor aferente ratelor de leasing pe seama avansului primit	523	221
17.	Trecerea în cont a TVA aferentă ratelor de leasing primite în avans	534	225
18.	Decontarea la cheltuieli a cotei valorii de bilanț a bunului transmis în leasing aferentă ratelor de leasing primite în avans	711	251

1	2	3	4
19.	Reflectarea consumurilor aferente desfăşurării activităţii de leasing	811	211, 213, 214, 227, 521, 522, 531, 533, 535, 539 etc.
20.	Decontarea la finele perioadei de gestiune (lunii, trimestrului) a consumurilor aferente desfăşurării activităţii de leasing	711	811
21.	Reflectarea la finele fiecărui an de gestiune a cotei curente a:		
	creanţelor pe termen lung	221	134
	veniturilor anticipate pe termen lung	422	515
	cheltuielilor anticipate pe termen lung	251	141
22.	Decontarea la venituri a cotei valorii de răscumpărare a bunului transmis în leasing la survenirea termenelor de achitare a acesteia (lunii, trimestrului)	515	611
23.	Calcularea TVA aferentă cotei valorii de răscumpărare a bunului transmis în leasing decontată la veniturile perioadei de gestiune curente	535	534
24.	Decontarea cotei valorii de bilanţ a bunului transmis în leasing atribuită la perioada de gestiune curentă	711	251
25.	Reflectarea venitului sub formă de dobîndă calculat pentru o lună sau pentru o altă perioadă de achitare prevăzută în contractul de leasing	228	611
26.	Încasarea mijloacelor băneşti de la locatar în contul achitării ratelor de leasing:	241 sau 242, 243	221, 228
27.	Reflectarea diferenţelor favorabile de sumă şi de curs valutar aferente ratelor de leasing	221, 228	622
28.	Reflectarea diferenţelor nefavorabile de sumă şi de curs valutar aferente ratelor de leasing	722	221, 228
29.	Calcularea suplimentară a TVA de la diferenţele favorabile de sumă aferente valorii de răscumpărare a bunului destinat leasingului	221	534
30.	Stornarea TVA de la diferenţele nefavorabile de sumă aferente valorii de răscumpărare a bunului transmis în leasing	221	534
31.	Decontarea cotei neachitate a valorii de răscumpărare a bunului restituit de către locatar	422 sau 515	134 sau 221
32.	Decontarea sumei TVA aferentă cotei neachitate a valorii de răscumpărare a bunului restituit de către locatar	535	134, 221
33.	Reflectarea valorii de bilanţ a bunului restituit de către locatar	123	141, 251
34.	Reflectarea rabatului (fără TVA) oferit locatarului pentru răscumpărarea anticipată a bunului transmis în leasing.	711	134, 221
35.	Decontarea TVA aferentă rabatului oferit pentru răscumpărarea anticipată a bunului transmis în leasing	535	134, 221
36.	Decontarea la veniturile perioadei de gestiune curente a cotei valorii de răscumpărare a bunului răscumpărat de către locatar	422 sau 515	611
37.	Calcularea TVA aferentă cotei valorii de răscumpărare a bunului răscumpărat de către locatar înainte de termen	535	534
38.	Decontarea cotei valorii de bilanţ a bunului răscumpărat anticipat de către locatar	711	141, 251
39.	Decontarea valorii de răscumpărare (inclusiv TVA) a bunului restituit (răscumpărat) de către locatar	–	953

Sursa: *Elaborat de autor*

Anexa 27

Formule contabile de bază pentru evidența veniturilor şi cheltuielilor locatorului din contractele de leasing operațional

Nr. crt.	Conținutul operațiunii	Conturi corespondente	
		debit	credit
1.	Reflectarea valorii de intrare a bunului transmis în leasing operațional (corespondența internă în debitul subcontului «Mijloace fixe transmise în arendă operațională (leasing, locațiune)» şi creditul unuia din subconturile 1231, 1232, 1233 etc. ale contului 123)	123	123
2.	Reflectarea uzurii bunului transmis în leasing operațional (corespondența internă în debitul unuia din subconturile – 1241, 1242, 1243 etc. şi creditul subcontului «Uzura mijloacelor fixe transmise în arendă operațională (leasing, locațiune)» ale contului 124)	124	124
3.	Calcularea uzurii bunului transmis în leasing operațional	811	124
4.	Reflectarea consumurilor aferente desfăşurării activității de leasing	811	211, 214, 227, 521, 531, 533, 535, 539 etc.
5.	Reflectarea consumurilor aferente reparației bunului transmis în leasing	811	521, 522, 539, 812 etc.
6.	Decontarea la finele perioadei de gestiune (lunii, trimestrului) a consumurilor aferente desfăşurării activității de leasing, precum şi reparației şi uzurii bunului transmis în leasing	711	811
7.	Calcularea ratelor de leasing (fără TVA) la survenirea termenului de achitare a acestora stabilit în contractul de leasing	228	611
8.	Reflectarea TVA aferentă ratelor de leasing calculate	228	534
9.	Încasarea mijloacelor băneşti de la locatari în contul achitării ratelor de leasing	241, 242, 243, 244	228
10.	Reflectarea diferențelor favorabile de sumă şi de curs valutar aferente ratelor de leasing	228	622
11.	Reflectarea diferențelor nefavorabile de sumă şi de curs valutar aferente ratelor de leasing	722	228
12.	Calcularea suplimentară a TVA de la diferențele favorabile de sumă aferente ratelor de leasing	228	534
13.	Stornarea TVA de la diferențele nefavorabile de sumă aferente ratelor de leasing	228	534
14.	Reflectarea valorii de intrare a bunului restituit de către locatar la expirarea termenului contractului de leasing sau la rezilierea anticipată a acestuia	123	123
15.	Reflectarea uzurii mijloacelor fixe restituite de către locatar la expirarea termenului contractului de leasing sau la rezilierea anticipată a acestuia	124	124

Sursa: *Elaborat de autor*